

IMPOSTOS INDIRETOS NO BRASIL

UMA PROPOSTA

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA

IMPOSTOS INDIRETOS NO BRASIL

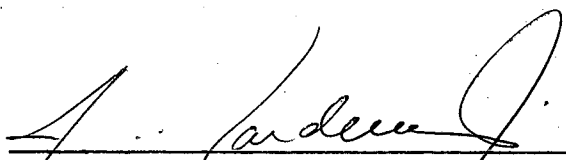
UMA PROPOSTA

DISSERTAÇÃO SUBMETIDA À UFSC, PARA A OBTENÇÃO  
DO TÍTULO DE MESTRE EM CIÊNCIAS HUMANAS  
ESPECIALIDADE DIREITO

HELGE DETLEV PANTZIER

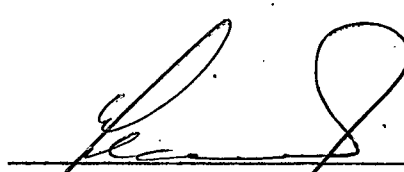
JUNHO DE 1980

Esta Dissertação foi julgada adequada para a obtenção do título de Mestre em Ciências Humanas-Especialidade Direito e aprovada em sua forma final pelo Programa de Pós-Graduação.



---

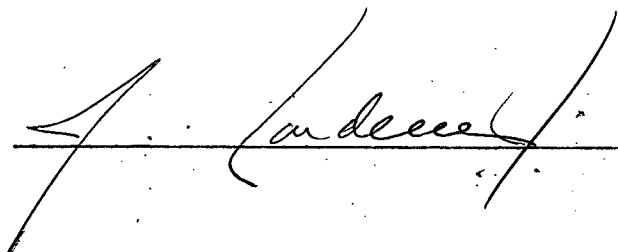
ARI KARDEC BOSCO DE MELO  
Orientador



---

PAULO HENRIQUE BLASI  
Coordenador do Curso

Apresentada perante a banca examinadora composta dos Professores:



---

---

---

## SUMÁRIO

|  |    |
|--|----|
| 1. INTRODUÇÃO .....  | 1  |
| 2. ESTUDO E AVALIAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO .....   | 7  |
| 3. ESTUDO E AVALIAÇÃO DOS IMPOSTOS SELECIONADOS .....  | 27 |
| 3.1. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS .....   | 29 |
| 3.2. IMPOSTO ÚNICO SOBRE MINERAIS .....  | 35 |
| 3.3. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE TRANSPORTE RODOVIÁRIO INTER<br>MUNICIPAL E INTERESTADUAL DE PASSAGEIROS E CARGAS ....               | 36 |
| 3.4. IMPOSTO SOBRE A CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS .....   | 38 |
| 3.5. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA .....   | 51 |
| 3.6. IMPOSTO SOBRE A EXPORTAÇÃO .....  | 55 |
| 3.7. IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO .....  | 55 |
| 3.8. IMPOSTO SOBRE COMUNICAÇÕES .....  | 55 |
| 3.9. IMPOSTO SOBRE A TRANSMISSÃO DE BENS IMÓVEIS E DIREITOS<br>A ELES RELATIVOS .....  | 56 |
| 3.10. IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES DE CRÉDITO, CÂMBIO E SEGURO E<br>SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS A TÍTULOS E VALORES MOBILIÁ<br>RIOS ..... | 56 |
| 3.11. IMPOSTO ÚNICO SOBRE COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES LÍQUI<br>DOS E GASOSOS .....  | 56 |
| 3.12. IMPOSTO ÚNICO SOBRE ENERGIA ELÉTRICA .....   | 57 |
| 3.13. RESUMO .....   | 57 |
| 4. AS NOVAS SOLUÇÕES .....   | 59 |
| 4.1. O PIONEIRISMO FRANCÊS ANTES DA CRIAÇÃO DA COMUNIDADE E<br>CONÔMICA EUROPÉIA (CEE) .....                                       | 62 |
| 4.2. NECESSIDADES DA COMUNIDADE ECONÔMICA EUROPÉIA .....   | 64 |
| 4.2.1. A reforma francesa .....  | 68 |

|  |     |
|--|-----|
| 4.2.2. A reforma alemã .....   | 80  |
| 4.2.3. A reforma italiana .....  | 89  |
| 4.2.4. A reforma holandesa .....   | 91  |
| 4.2.5. A reforma luxemburguesa .....   | 92  |
| 4.2.6. A reforma belga .....   | 92  |
| 4.2.7. O imposto na Suécia .....   | 95  |
| 5. OS AJUSTES POSSÍVEIS NO BRASIL .....  | 96  |
| 5.1. NA ÁREA FEDERAL .....   | 97  |
| 5.1.1. Imposto sobre a importação .....  | 97  |
| 5.1.2. Imposto sobre a exportação .....  | 98  |
| 5.1.3. Imposto sobre produtos industrializados .....   | 98  |
| 5.1.4. Imposto único sobre minerais .....  | 100 |
| 5.1.5. Imposto sobre transportes .....   | 100 |
| 5.1.6. Imposto sobre comunicações .....  | 101 |
| 5.1.7. Imposto sobre operações de crédito, câmbio, <u>se</u><br>guro, e sobre operações relativas a títulos e<br>valores mobiliários ..... | 101 |
| 5.1.8. Imposto único sobre combustíveis e lubrifican -<br>tes líquidos e gasosos .....   | 101 |
| 5.1.9. Imposto único sobre energia elétrica .....  | 102 |
| 5.2. NA ÁREA ESTADUAL .....  | 102 |
| 5.2.1. Imposto sobre a circulação de mercadorias .....   | 102 |
| 5.3. NA ÁREA MUNICIPAL .....   | 104 |
| 5.3.1. Imposto sobre serviços .....  | 104 |
| 6. A PROPOSTA .....  | 106 |
| 7. O IMPOSTO FEDERAL .....   | 116 |
| 7.1. CONTRIBUINTES DO IMPOSTO .....  | 116 |
| 7.2. HIPÓTESES DE INCIDÊNCIA .....   | 117 |
| 7.2.1. 1ª Hipótese .....   | 118 |
| 7.2.2. 2ª Hipótese .....   | 119 |
| 7.2.3. 3ª Hipótese .....   | 119 |
| 7.2.4. 4ª Hipótese .....   | 120 |
| 7.2.5. 5ª Hipótese .....   | 123 |
| 7.3. AS EXCEÇÕES .....   | 123 |
| 7.4. AS ALÍQUOTAS .....  | 123 |

|   |     |
|---|-----|
| 7.5. BASE DE CÁLCULO .....                                | 127 |
| 7.6. CÁLCULO DO IMPOSTO .....                             | 127 |
| 7.7. CRÉDITO DO IMPOSTO .....                             | 128 |
| 8. O IMPOSTO ESTADUAL .....                               | 129 |
| 8.1. HIPÓTESES DE INCIDÊNCIA .....                        | 129 |
| 8.1.1. 1ª Hipótese .....                                  | 131 |
| 8.1.2. 2ª Hipótese .....                                  | 132 |
| 8.1.3. 3ª Hipótese .....                                  | 132 |
| 8.2. CRÉDITO PRESUMIDO PARA OS PEQUENOS EMPRESÁRIOS ..... | 134 |
| 8.3. AS ALÍQUOTAS .....                                   | 135 |
| 8.4. BASE DE CÁLCULO .....                                | 135 |
| 8.5. CÁLCULO DO IMPOSTO .....                             | 135 |
| 8.6. CONTRIBUINTES DO IMPOSTO .....                       | 136 |
| 9. DISPOSITIVOS COMUNS AOS DOIS IMPOSTOS .....            | 137 |
| 9.1. INSCRIÇÃO DO CONTRIBUINTE .....                      | 137 |
| 9.2. NOTAS FISCAIS E DOCUMENTOS ASSEMELHADOS .....        | 138 |
| 9.3. LIVROS FISCAIS E CONTÁBEIS .....                     | 140 |
| 9.4. GUIAS DE RECOLHIMENTO E ELEMENTOS INFORMATIVOS ..... | 142 |
| 10. CONCLUSÃO .....                                       | 144 |
| BIBLIOGRAFIA .....  | 146 |

## RESUMO

Este trabalho procura detectar as principais dificuldades enfrentadas pelo sistema tributário brasileiro na parte relativa aos impostos incidentes sobre os serviços, a produção e a circulação da riqueza.

Para tanto, traça paralelos entre o sistema tributário vigente no Brasil e em diversos países europeus, principalmente os do Mercado Comum.

A comparação da realidade brasileira com a européia, permitiu que fossem revelados muitos aspectos que estão a merecer uma mudança estrutural em nosso país.

Com base nos elementos obtidos, sugerem-se fórmulas que visam a alterar profundamente o atual sistema, sem no entanto perder contato com as raízes em que este se baseia.

Assim, propõe a fusão de oito impostos em dois, resultando um imposto de competência federal e outro de competência estadual, os quais ficariam responsáveis pela maior parte dos tributos indiretos arrecadados no país.

O modelo proposto aborda aspectos fiscais e extrafiscais, procurando encontrar dentro das limitações apresentadas por esse tipo de impostos, algumas soluções voltadas para o homem e o ambiente em que vive.

Finalmente, alerta para o fato de que uma reforma tributária geralmente depende mais de uma mudança de mentalidade, através do conhecimento efetivo por parte de segmentos significativos da população, das vantagens de um processo modernizador e de desburocratização, do que apenas de soluções técnicas.

## ÜBERBLICK

Diese Arbeit versucht die wichtigsten Schwierigkeiten die das brasilianische Steuersystem heute im Gebiet der indirekten Steuern, hauptsächlich in dem, das über Leistungen, Produktion und Lieferung von Waren entfällt, zu bestimmen.

Es werden Parallele zwischen dem in Brasilien und in verschiedenen europäischen Nationen wirkenden System, vorwiegend den Ländern der Wirtschaftsgemeinschaft, gezogen.

Der Vergleich zwischen der brasilianischen und der europäischen Realität ermöglichte die Enthüllung verschiedener Punkte die eine Strukturelle Veränderung in unserem Land verlangen.

Auf Grund der so erworbenen Elemente werden Formeln vorgeschlagen die das heutige System tief verändern, ohne aber den Kontakt mit deren Ursprüngen zu verlieren.

So ist die Verschmelzung von acht Steuern in zwei vorgeschlagen, woraus sich eine Bundesteuer und eine Staatensteuer ergibt, welche für den grössten Teil der indirekten Steuereinnahmen Landes verantwortlich sein wird.

Das vorgeschlagene Modell bordet den steuerlichen und aussensteuerlichen Raum an, und versucht im Gebiet der bestehenden Begrenzungen die bei einem solchen Steuertyp vorfallen, einige den Menschen und der Umwelt in der er lebt angepasste Lösungen vorzuschlagen.

Zuletzt, wird darauf aufmerksam gemacht, das eine Steuerreform, generell mehr von einer Umstellug der Mentalität der Menschen abhängig ist, die durch die effektive Kenntniss wichtiger Segmente der Bevölkerung der Vorzüge eines modernisierenden und entburokratisierenden Prozesses vorgehen werden, als nur von technischen Lösungen.



## 1. INTRODUÇÃO

"Será que a história se repete?" "Assim, hoje em dia, com certa ansiedade, estamos pesquisando as escrituras do passado, para descobrir se elas encerram uma lição que possamos decifrar. A história poderia oferecer por acaso, algumas informações sobre nossas perspectivas? E se ela o faz, qual o seu peso? Revelariam elas uma sentença inexorável para nós, uma sentença que teríamos, simplesmente, de esperar, de braços cruzados, resignando-nos, da melhor forma que pudessemos, a um destino que seríamos incapazes de evitar - ou mesmo modificar - por nossos próprios esforços? Ou, então, nos informaria ela, não certezas, mas probabilidades ou simples possibilidades relativamente a nosso futuro? A diferença é grande na prática porque, na segunda alternativa, bem longe de permanecermos atordoados na passividade, deveríamos ser estimulados para a ação. Nesta segunda alternativa, a lição da história não seria como um horóscopo de astrólogo, mas como a carta de navegação que dá ao marinheiro, que dela sabe servir-se inteligentemente, uma esperança muito maior para evitar o naufrágio do que quando navegava às cegas, uma vez que lhe fornece os meios - se possuir coragem e habilidade para os empregar - de seguir uma rota segura entre as rochas e os baixios nela assinalados." (1)

Estabeleça-se como marco inicial o ano de 1980. A população brasileira é de cento e dezenove milhões de habitantes (2), com uma renda "per capita" superior a US\$ 1.650,00 (3), ainda distribuída de forma muito irregular. Projete-se esses números para 1990, admitindo que o incremento demográfico se mantenha em torno dos 2,5% (2) (4) anuais e o da renda próximo aos 3%. Ter-se-á, en

---

(1) TOYNBEE, Arnold J., A Civilização Posta à Prova - Cia. Editora Nacional - São Paulo - 1963 - Pág. 33/34.

(2) POPULAÇÃO DO BRASIL - I.B.G.E. - Censo Demográfico de 1980 - Dados Preliminares - cita como sendo de 2,47%, o índice de crescimento demográfico de 1980.

(3) Revista Veja nº 548 de 07.03.79 - pág. 72 - dados referentes a 1979.

(4) Revista Veja nº 567 de 18.07.79, pág. 89 - cita índices de crescimento demográfico - 1960 3%; 1970 2,9% e 1978 2,8%.

tão, naquele ano perto de cento e cinquenta e cinco milhões de brasileiros, percebendo "per capita" US\$ 2.200,00, ao valor atual da moeda americana. Essa renda poderá ser maior ou menor de acordo com a capacidade de superar-se o problema energético e as falhas estruturais do sistema.

Já se dispõe de uma economia bastante diversificada, a qual, apesar de todas as dificuldades, tende a manter um ritmo de crescimento bem acima da média mundial.

Assim, o país tem condições de se transformar num parceiro cada vez mais respeitado e procurado no contexto mundial. O seu intercâmbio com países mais desenvolvidos, apesar das barreiras protecionistas que estes estão reforçando, continuará em ritmo ascendente. A isto se acresce a necessidade sempre mais acentuada de se formarem mercados regionais, no que se pode antever, depois de superadas as barreiras psicológicas, como já ocorreu na Europa, a formação de um expressivo mercado comum latino-americano ou mesmo americano, no qual o Brasil terá um peso específico muito significativo.

Do outro lado do Atlântico, em latitude muito semelhante à brasileira, a África apresenta clima e estado de desenvolvimento tecnológico tais, que permitem transferir experiências brasileiras recentes, em situação mais vantajosa do que o poderiam fazer as nações mais desenvolvidas e que são tradicionais abastecedoras dos países que aspiram por desenvolvimento.

Com mão-de-obra abundante e relativamente barata, extensa gama de recursos naturais, imenso potencial agrícola, parque industrial bem diversificado e se encaminhando em muitas áreas para níveis finais de conhecimento tecnológico, razoável infra-estrutura no setor terciário, existem condições para se encarar o futuro do Brasil com mais otimismo que pessimismo.

Tem-se a possibilidade não só de comerciar, mas também de competir em outras áreas, de forma cada vez melhor, com países de mais tradição, mais experiência e mais capital.

Mas, competir significa aperfeiçoar continuamente, desenvolver tecnologias mais avançadas, eliminar dependências desnecessárias, superar dificuldades, aumentar a qualidade e principalmente reduzir os custos, a fim de manter posições de vantagem.

Para isto, não basta simplesmente imitar outros países. É preciso, se possível, adiantar-se a eles, e com isto, melhorar as possibilidades brasileiras.

A economia ensina muitas formas de reduzir custos, quer

aumentando a produtividade, quer instalando indústrias onde a matéria prima, mão de obra, impostos, etc., sejam mais baratos, quer racionalizando a máquina administrativa.

Dentro deste enfoque, com freqüência não se encara com o suficiente cuidado, o campo tributário como um dos formadores dos custos. Nele há a distinguir de um lado a incidência ou a isenção dos impostos e de outro o imenso arsenal de disposições acessórias que deverão ser cumpridas para se pagar ou se deixar de pagar impostos.

Assim ao perguntar, se o que realmente interessa é o imposto recolhido aos cofres públicos, por qual razão o contribuinte enfrenta tantas dificuldades para pagá-lo e depois de pago, por que o governo se utiliza de mecanismos e métodos tão complicados?

Algumas vezes inclusive, nem se trata de pagar impostos ou deixar de pagá-los, mas descobrir primeiramente qual o imposto que deverá ser recolhido ou deixado de recolher. Isto ocorre nas áreas conflitantes entre o imposto sobre a circulação de mercadorias estadual e o imposto sobre serviços, municipal. Também os contribuintes simultaneamente sujeitos ao imposto único sobre minerais, federal e o imposto sobre circulação de mercadorias enfrentam freqüentes dificuldades.

São abundantes os casos em que sobre um produto, desde a extração da matéria-prima até a sua entrega ao consumidor final, incidam três, quatro ou mesmo cinco impostos diferentes, gravando determinadas fases do processo.

Haveria a possibilidade de reduzi-los para um ou dois e assim simplificar o processo, com a possibilidade de se escriturar menos livros, emitir menos notas, menos guias e assim por diante.

Se, para exportar um produto, apesar de todos os estímulos governamentais, ainda se precisa de dez, vinte ou mais documentos, seria possível reduzi-los para dois, três ou quatro? Poder-se-ia simplesmente dizer que outros países já adotaram soluções mais simples que a brasileira e, portanto, bastaria a transposição dessas soluções para cá.

Mas isso já foi dito e repetido com bastante freqüência. O que é mais necessário é que todos se apercebam realmente do problema, de forma tal que governantes, empresários, cientistas e o povo em geral tomem consciência efetiva da importância econômica do assunto, para que, a partir daí, se forme um movimento nacional visando à simplificação do sistema e com isto à superação do blo

queio psicológico, que talvez seja uma das marcas do subdesenvolvimento brasileiro.

Ainda é comum, aqui, mesmo nas áreas mais intelectualizadas, dar-se valor exagerado à exigência de muitos detalhes, de muitos papéis e de outras coisas acessórias para se obter, segundo essa crença empírica, melhores controles.

Entretanto, as soluções mais simples normalmente produzem os melhores resultados. A Revista Veja, referindo-se à exclusão de quatro mil produtos da tabela do IPI, reduzindo-os à alíquota zero e elevando simultaneamente a alíquota de 130 produtos declara o seguinte:

*"Quanto à simplificação da máquina arrecadadora, é inegável o alcance do decreto. Imagine-se, inclusive, que as despesas de cobrança do IPI desses 4.000 produtos eram maiores que o total arrecadado."* (5)

Assim, quanto mais complicado o sistema, quanto maior o número de controles, tanto maiores os custos e maior a margem de erro. É a lei das probabilidades. Quanto mais detalhes houver a serem observados, mais falhas ocorrerão.

Entretanto, esses custos burocráticos, tanto os das empresas, quanto os das repartições do governo, dificilmente serão dimensionáveis e as despesas decorrentes do processo serão absorvidas pelos produtos acabados e repassados ao consumidor, que será sacrificado, principalmente se tiver pequena renda. Assim, apesar de enormes, esses custos passam despercebidos.

Outrossim, quanto mais casuístico o sistema legal, maior a necessidade de ajustes contínuos, o que dificulta a previsão e o planejamento a longo prazo.

Se houvesse a possibilidade de descomplicar o sistema, reduzir-se-iam os preços finais das mercadorias e serviços tornando-os mais competitivos, o que costuma ser o objetivo de todo planejador econômico. Um sistema tributário voltado contra essas diretrizes é um entrave ao desenvolvimento.

O atual sistema tributário, apesar de relativamente recente e razoavelmente moderno, atingiu em muitos casos situações alarmantes, conforme se demonstrará neste trabalho.

---

(5) REVISTA VEJA nº 565 de 04.07.79 - pág. 85.

Assim entende-se necessária, para a solução do problema em níveis mais elevados, a alteração não só de algumas leis específicas, mas sim uma completa revisão, partindo-se da reforma do texto constitucional, na parte referente aos tributos.

Não se pode permanecer preso a uma visão pouco universal dos fenômenos jurídico-tributários. As leis têm que ser feitas para atender às reais necessidades da nação.

Num país como o nosso, é necessário que as leis sejam bem feitas, por quem saiba fazê-las, que sejam discutidas, corrigidas e analisadas em suas repercussões econômicas, sociais, políticas e de segurança, antes de entrarem em vigor.

Há que se observar os fenômenos relacionados com a mundialização da economia e o cada vez mais crescente fenômeno das descontinuidades, transitoriedades e desigualdades; há que se respeitar limites e se conscientizar a população inteira do fenômeno da responsabilidade coletiva.

Para se fazer boas leis tributárias é necessário que, de sua feitura, participem, além de generalistas (6) do direito e especialistas do ramo específico a ser modificado, especialistas das principais áreas fora do direito que sejam atingidas pela aplicação do texto proposto, visando com isto, além da sua simplificação, a implantação de sistemáticas que não exijam modificações constantes e, sempre que for necessária a introdução de uma alteração, esta se faça de forma a não prejudicar outras áreas frequentemente não lembradas nos modelos atuais.

Propõe-se que os juristas, na área tributária, voltem a ocupar seu devido lugar, sugerindo novas soluções, influenciando no legislativo e no executivo, antecipando-se nas proposições e lutando por melhores soluções.

O atual momento histórico parece bastante aberto a esse tipo de discussão, já que o governo Figueiredo, está introduzindo diversas medidas desburocratizantes, principalmente na área do IPI (7), visando a simplificar o funcionamento da máquina arrecadadora, sem prejudicar a arrecadação (8).

---

(6) Termo usado para significar "conhecedores gerais do direito" - generalizantes.

(7) PROJETO DE REESTRUTURAÇÃO DA CARGA TRIBUTÁRIA DO IPI - Ministério da Fazenda - Diretriz 10.03 - Projeto 01 - Documento 25.01.79 - Data 21.06.79.

(8) Revista Veja de 04.07.79 - nº 565 - pág. 85.

Instituiu-se inclusive por decreto presidencial, um programa nacional de desburocratização, destinado à hercúlea tarefa de dinamizar e simplificar o funcionamento da administração pública federal, que poderá, desde que se lhe dê continuidade, acabar produzindo resultados positivos (9).

Segundo essa linha de raciocínio, procurar-se-á analisar alguns aspectos do fenômeno tributário brasileiro, dedicando especial atenção aos impostos indiretos.

Esta proposta visa chamar a atenção para as tendências desagregadoras do atual sistema, procurando antecipar respostas que evitem más soluções de emergência que fatalmente acabarão sendo adotadas numa situação de crise.

---

(9) Jornal "O Estado" de Santa Catarina, de 19.07.79. - O Governo começa a desburocratizar o País com a ajuda de Hélió Beltrão.

## 2. ESTUDO E AVALIAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

*"A situação de crise permite julgamentos de valores mais bem definidos, em conformidade com a velha propensão do homem para dividir a realidade entre o bem e o mal." (10)*

Foi necessário um momento de crise na vida institucional brasileira, para que governantes e governados se dessem conta de que entre outras, as leis tributárias vigorantes no Brasil de 1964, não atendiam mais às necessidades de uma nação que queria crescer a qualquer custo.

Em sua exposição de motivos ao presidente Castello Branco, o então ministro da fazenda, Octávio Gouveia de Bulhões, justificando as alterações que se pretendiam implantar no sistema tributário nacional, diz a certa altura:

*"A multiplicação e a acumulação de incidências tributárias, a despeito da separação formal dos impostos, dificultam e oneram a produção. Os empecilhos ao progresso estão se tornando alarmantes".*

A seguir, referindo-se ao projeto preparado por uma comissão de juristas e técnicos e endossando os princípios por estes esposados, expõe:

*"Desde 1891 vem sendo seguido o critério de partilhar tributos designados por suas denominações jurídicas usuais, posto que nem sempre pacíficas para os juristas. Esse sistema tem provocado ou facilitado distorções econômicas que o crescimento das necessidades financeiras do poder público, e a consequente complexidade de onerosidade dos tributos federais, estaduais e municipais, somente tendem a agravar. Exemplo desta afirmativa é a proliferação de figuras tributárias, concebidas em termos jurídico formais com que os três governos têm procurado alargar o campo de suas competências e fortale*

---

(10) BRZEZINSKI, Zbigniew - Entre duas Eras, Artenova - Rio - 3ª Edição - 1976 - pág. 13.

*cer o montante de suas arrecadações". "Isto sem falarmos nas sobreposições de tributos, do mesmo ou de outro poder, economicamente idênticos, e disfarçados apenas pelas roupagens jurídicas de que o legislador os reveste. Pode-se mesmo dizer, sem exagero, que existem hoje, no Brasil, mais tributos formalmente distintos que fatores econômicos aptos a servir de base de tributação." (11)*

Essa época de triste lembrança, em que os Estados se guerreavam uns aos outros pela cobrança do imposto sobre vendas e consignações, em que se criavam embaraços à comercialização interestadual e à exportação para o estrangeiro, bem como a criação de taxas pelos Estados e Municípios, que redundavam em mera acumulação do imposto sobre vendas, felizmente foi superada.

O sistema tributário implantado a partir da Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965, regulada pelo Código Tributário Nacional - Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - teve um grande mérito: colocar a casa em ordem.

Terminou-se com os impostos de incidência em cascata e os cobrados a esmo, que pouca atenção dispensavam aos custos de produção, sendo exigidos com frequência de forma prejudicial aos objetivos de progresso e desenvolvimento nacionais.

Mais adiante, em seu relatório, o Ministro volta a ensinar:

*"O País está a caminho de uma fase de progresso que depende, para a segurança do seu êxito, da adoção de impostos apoiados economicamente sobre a renda distribuída e não, de maneira anti-econômica, sobre a formação do produto nacional, como ocorre hoje, de maneira acentuada." (12)*

Deu-se, assim, pela primeira vez na história do país, ênfase à efetiva cobrança do imposto de renda às pessoas físicas e jurídicas.

Outro fato notável foi a transferência do imposto de exportação da esfera estadual para a federal, o que permitiu à União

---

(11) BALEEIRO, Aliomar - Direto Tributário Brasileiro - Forense - Rio - 1977, 9ª Edição - transcr. da Exposição de Motivos nº 910 do Ministro Octávio G. de Bulhões - pág. 43/44.

(12) BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro - Op. Cit. pág. 46.



criar uma política de exportação instituindo uma infra estrutura exportadora, o que efetivamente ocorreu.

Portanto, a Emenda Constitucional nº 18 e o Código Tributário Nacional, foram medidas inovadoras que deram ao país um arcabouço jurídico-tributário relativamente moderno adaptado às necessidades nacionais de uma época.

Essa nova realidade foi uma das grandes responsáveis pelo surto de desenvolvimento pelo qual o Brasil passou a partir de então.

O término da tributação em cascata por parte do imposto sobre vendas e consignações, permitiu a racionalização das empresas, tornando os pequenos estabelecimentos competitivos em relação aos grandes.

Desapareceu a necessidade de se integrar horizontal e verticalmente as linhas de produção e comercialização das organizações empresariais por menores que fossem.

Esse procedimento antes era vantajoso, pois o imposto só incidia sobre o produto se este fosse vendido ou consignado, anulando assim qualquer esforço que viesse reduzir custos operacionais mediante a melhoria dos índices de produtividade, principalmente nas pequenas e médias empresas, pela especialização num determinado setor.

As exportações começaram a crescer e a economia como um todo floresceu, elevando a renda "per capita" do país de US\$ 293,46 (13) em 1967, época em que se implantou efetivamente o novo sistema, para US\$ 1.650,00 (14) em 1979.

Os progressos portanto foram inegáveis e o acerto das medidas é expresso pelos seguintes dados que refletem o progresso da economia brasileira:

---

(13) CONJUNTURA ECONÔMICA - FGV - Vol. 27 - junho de 1973 - pág. 135 e 142 - a fonte dá a renda "per capita" como sendo CR\$ 839,30 e o preço médio do dólar em relação ao cruzeiro de 2,86 o que resulta em US\$ 293,46.

(14) Revista Veja nº 548 - Op. Cit. pág. 2/Correio do Povo 8.3.78 US\$ 1.400,00

# POPULAÇÃO

| HISTÓRICO                | ANO DE 1967    | ANO DE 1977     | CRESCIMENTO PERCENTUAL |
|--------------------------|----------------|-----------------|------------------------|
| Nº de habitantes (1.000) | 85.175,00 (15) | 113.208,50 (17) | 133                    |
| Renda "per capita" US\$  | 293,46 (16)    | 1.650,00 (18)   | 562                    |

## ECONOMIA NACIONAL

| HISTÓRICO                     | ANO DE 1967  | ANO DE 1977    | CRESCIMENTO PERCENTUAL |
|-------------------------------|--------------|----------------|------------------------|
| P.I.B. (milhões de Cr\$)      | 71.486 (15)  | 2.326.100 (21) | 648<br>719<br>612      |
| P.I.B. (milhões de US\$)      | 24.995       | 162.041        |                        |
| Importações (milhões de US\$) | 1.667,4 (19) | 11.999 (22)    |                        |
| Exportações (milhões de US\$) | 1.654,0 (20) | 10.128 (23)    |                        |

- (15) Conjuntura Econômica - Op. Cit. nº 1 - pág. 135.
- (16) Conjuntura Econômica - FGV - junho de 1973 - Vol. 27 - pág. 135 a 142. Os dados constam em cruzes e foram transformados em dólares.
- (17) Anuário Estatístico do Brasil, IBGE - 1978 - Rio - Vol. 39 - pág. 79 a 81.
- (18) Revista Veja nº 548 - Op. Cit. pág. 2.
- (19) Almanaque Seleções do Readers Digest - Rio - 1969 - pág. 127.
- (20) CAVALCANTI, Flávio - Brasil em Dados - Índice Banco de Dados - Rio - 1967 - pág. 20
- (21) Almanaque Abril de 1979 - Abril Cultural e Industrial - São Paulo - 1978 - pág. 146
- (22) Almanaque Abril de 1979 - Op. Cit. nº 2 - pág. 67
- (23) Almanaque Abril de 1979 - Op. Cit. nº 2 - pág. 67

# ENERGIA E TRANSPORTES

| HISTÓRICO   | ANO DE 1967    | ANO DE 1977    | CRESCIMENTO PERCENTUAL |
|---|----------------|----------------|------------------------|
| Derivados de Petróleo<br>(consumo em 1.000 m <sup>3</sup> /ano) | 22.208 (24)    | 55.859 (24)    | 251                    |
| Energia Elétrica<br>(consumo em 1.000.000 kWh)                  | 34.328 (24)    | 99.869 (24)    | 291                    |
| Rodovias<br>(Km-total Bras.)                                    | 993.238 (25)   | 1.503.425 (27) | 151                    |
| Veículo automot. produç.  | 225.362 (26)   | 882.361 (28)   | 391                    |
| Frota Mercante - Navios   | 413 (24)       | 843 (24)       | 204                    |
| t.p.b.  | 1.430.694 (24) | 5.515.348 (24) | 385                    |

(24) Almanaque Abril - Op. Cit. - pag. 63/64/79.

(25) Almanaque Seleções do Readers Digest - Op. Cit. nº 3 - pag. 141.

(26) Conjuntura Econômica - Op. Cit. nº 1 - pag. 135.

(27) Anuário Estatístico do Brasil - Vol. 39 - Op. Cit. fls.10 - Pág. 591-592.

(28) Revista Quatro Rodas - Agosto de 1978 - pag. 29

Entretanto, a sistemática tributária implantada há pouco mais de uma década, pelas modificações desordenadas que foi sofrendo no decorrer desses tumultuados anos, passou por um processo de envelhecimento precoce.

Não estará este fenômeno servindo de entrave ao desenvolvimento nacional, já que a constante alteração dos textos legais, além de dificultar o seu cumprimento, faz crescerem os custos decorrentes de sua execução?

Será que se conseguiu cumprir um dos grandes objetivos do ministro Bulhões que pretendia "... a adoção de impostos apoiados economicamente sobre a renda distribuída e não, de maneira antieconômica, sobre a formação do produto nacional"...?

Sabe-se que qualquer tentativa abstrata de se encontrar uma fórmula para a solução do problema poderá conter graves distorções. Entretanto, está-se diante de números e fatos, os quais permitirão apontar as deficiências hoje existentes e propor soluções.

À época da sua implantação, a Emenda Constitucional nº 18 e o Código Tributário Nacional foram passos marcantes na tentativa de se racionalizar e sistematizar melhor o arcabouço jurídico que disciplina o direito tributário no Brasil.

Entretanto, apesar das inovações acima citadas terem dado ao país uma estrutura tributária mais moderna que a anterior, a existência de áreas com distorções ocorridas após a sua implantação, faz com que se possa pensar numa revisão do sistema atualmente em vigor.

Dentre os impostos significativos da economia brasileira, se destacam, de um lado, o imposto de renda, pertencente ao grupo dos impostos que incidem sobre o patrimônio e a renda, e de outro, os impostos que incidem sobre a produção, circulação e serviços.

O imposto de renda, apesar de suas falhas, já possui uma razoável estrutura. Seu defeito mais grave está no fato de não se terem montado os mecanismos de controle necessários, visando a reduzir os índices de evasão.

Assim, sua participação no volume global dos impostos de competência federal arrecadados, não tem crescido como seria desejável. A preponderância da arrecadação federal continua a repousar nos impostos indiretos.

O quadro abaixo é suficientemente esclarecedor:

PARTICIPAÇÃO PERCENTUAL DOS IMPOSTOS ARRECADADOS  
PELA UNIÃO NO TOTAL DA SUA RECEITA (30).

| ANO  | IMP.S/A RENDA | IMP. INDIRETOS | RELAÇÃO ENTRE I.R. E<br>IMP. INDIRETOS |
|------|---------------|----------------|--|
| 1967 | 22,7          | 66,2           | 2,91                                   |
| 1968 | 21,1          | 74,8           | 3,54                                   |
| 1969 | 25,8          | 71,5           | 2,77                                   |
| 1970 | 24,1          | 66,5           | 2,75                                   |
| 1971 | 23,9          | 64,1           | 2,68                                   |
| 1972 | 24,9          | 65,4           | 2,62                                   |
| 1973 | 23,4          | 61,0           | 2,60                                   |
| 1974 | 25,1          | 61,0           | 2,43                                   |
| 1975 | 25,6          | 62,7           | 2,44                                   |
| 1976 | 22,8          | 60,8           | 2,66                                   |
| 1977 | 24,9          | 54,8           | 2,20                                   |

Antes de analisar o segundo grupo acima alinhado, cumpre relembrar o processo evolutivo pelo qual passaram os impostos no Brasil.

Assim, a Constituição de 1891 e as seguintes, inclusive a de 1946, partilhavam os impostos segundo critérios nominalísticos, apresentando a roupagem jurídica do imposto, sem atenção ao seu conteúdo econômico.

A Emenda nº 18 e os dispositivos constitucionais posteriores, adotaram um critério mais racional, classificando os impostos segundo suas características econômicas, o que serviu de base à discriminação constitucional de rendas em vigor. Assim, segundo esse critério econômico, os impostos do sistema tributário nacional, foram divididos nos cinco grupos seguintes:

---

(30) Almanaque Abril de 1979 - Op. Cit. pág. 53.

| CRITÉRIO ECONÔMICO                       | NOME DO IMPOSTO  | COMPETÊNCIA | PRINCIPAIS REPERCUSSÕES ECONÔMICAS DOS IMPOSTOS   |
|--|--|-------------|---|
| 1. Impostos sobre o comércio Exterior    | 1.1. Imposto sobre a importação  | UNIÃO       | 1. Não pode ser abatido ou compensado em operações futuras.<br>2. Incorpora-se ao preço final do produto.   |
|  | 1.2. Imposto sobre a exportação  | UNIÃO       | 1. Não pode ser abatido ou compensado em operações futuras.<br>2. Incorpora-se ao preço final do produto.   |
| 2. Impostos sobre o patrimônio e a renda | 2.1. Imposto sobre a propriedade territorial rural                           | UNIÃO       | 1. Trata-se de um imposto que incide sobre a propriedade, sua exigência é periódica e foge às características dos impostos que serão analisados.  |
|  | 2.2. Imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana                | MUNICÍPIO   | 1. Trata-se de um imposto que incide sobre a propriedade, sua exigência é periódica e foge às características dos impostos que serão analisados.  |
|  | 2.3. Imposto sobre a transmissão de bens imóveis e direitos a eles relativos | ESTADO      | 1. Apesar de ter sido enquadrado na categoria dos impostos sobre o patrimônio e a renda, esse tributo guarda algumas semelhanças, pela natureza da operação realizada, com o ICM e o IPI.<br>2. Repercute sobre o preço de venda do imóvel e é um imposto cumulativo. |
|  | 2.4. Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza                  | UNIÃO       | 1. Trata-se de um imposto que incide tipicamente sobre a renda e como tal foge às características dos impostos que serão analisados.  |

| CRITÉRIO<br>ECONÔMICO                       | NOME DO IMPOSTO  | COMPETÊNCIA | PRINCIPAIS REPERCUSSÕES ECONÔMICAS<br>DOS IMPOSTOS   |
|---|--|-------------|--|
| 3. Impostos sobre a produção e a circulação | 3.1. Imposto sobre produtos industrializados   | UNIÃO       | <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Trata-se de um imposto não cumulativo, permitindo-se o aproveitamento do crédito relativo às operações de entrada.</li> <li>2. Incorpora-se ao preço final do produto.</li> <li>3. Permite em certas circunstâncias o aproveitamento de parte do crédito do I.U.M.</li> </ol>          |
|   | 3.2. Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias   | ESTADO      | <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Trata-se de um imposto não cumulativo, permitindo-se o aproveitamento do crédito relativo às operações anteriores.</li> <li>2. Incorpora-se ao preço final do produto.</li> <li>3. Permite em certas circunstâncias o aproveitamento de parte do crédito do I.U.M. Federal.</li> </ol> |
|   | 3.3. Imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro e sobre operações relativas a títulos e valores mobiliários | UNIÃO       | <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Quando se trata do financiamento de determinado produto ou serviço, incorporar-se ao seu preço final.</li> </ol>   |
|   | 3.4. Imposto sobre serviços de transporte e comunicações   | UNIÃO       | <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Trata-se de um imposto que é incorporado ao preço final do produto ou serviço, não podendo ser abatido de outros impostos em qualquer fase de circulação da riqueza.</li> <li>2. Influi sobre o preço final do produto transportado ou serviço.</li> </ol>                             |

| CRITÉRIO ECONÔMICO          | NOME DO IMPOSTO  | COMPETÊNCIA | PRINCIPAIS REPERCUSSÕES ECONÔMICAS DOS IMPOSTOS  |
|-----------------------------|--|-------------|--|
| 4. Impostos Especiais       | 3.5. Imposto sobre serviços de qualquer natureza                         | MUNICÍPIO   | <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Incide sobre a circulação de bens imateriais ou sejam serviços. Esses podem ser prestados em bens materiais, alterando o preço dos mesmos, pois neles se incorpora, não podendo, no entanto, ser abatidos em etapas posteriores.</li> <li>2. Influi sobre o preço final do produto ou serviço.</li> </ol>  |
|                             | 4.1. Imposto único sobre minerais  | UNIÃO       | <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Trata-se de um tipo de imposto que, apesar de sua denominação de imposto único, possui características "sui generis". Quando o produto tributado é vendido à indústria para servir como insumo, esse imposto é transformado em crédito do ICM à proporção de 90%, resultando os 10% restantes em crédito do IPI.</li> <li>2. Influi sobre o preço final do produto.</li> </ol> |
|                             | 4.2. Imposto Único sobre combustíveis e lubrificantes líquidos e gasosos | UNIÃO       | <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Trata-se de um imposto que incide uma só vez sobre a mercadoria.</li> <li>2. Influi sobre o preço final do produto.</li> </ol>   |
|                             | 4.3. Imposto Único sobre energia elétrica                                | UNIÃO       | <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Trata-se de um imposto que incide uma só vez sobre o preço da energia elétrica.</li> <li>2. Influi sobre o preço final do produto.</li> </ol>  |
| 5. Impostos Extraordinários |  | UNIÃO       | <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Trata-se de uma opção extrema, da qual até agora não foi necessário lançar mão.</li> </ol>   |



Este trabalho não obedece à classificação do Código Tributário Nacional, simplesmente por uma questão metodológica, pois se pretende sugerir a fusão de impostos pertencentes hoje, a categorias diversas.

Assim, para fins de análise dividimos os impostos em dois grandes grupos ou sejam:

- a) um que trata dos impostos sobre o patrimônio e a renda;
- b) outro que trata dos impostos que incidem sobre a produção, circulação e os serviços.

Não se fez menção aos impostos extraordinários, hipótese prevista pela Constituição para situações extremas, pelo fato de os mesmos não serem objeto deste trabalho.

No segundo grupo, do qual se pretende tratar com ênfase, participam impostos dos quais o CTN trata como sendo impostos sobre o comércio exterior, impostos sobre a produção e circulação e impostos especiais.

Diversos participantes desse grupo, desde a implantação da atual sistemática tributária, passaram por um acentuado processo de envelhecimento, fazendo com que se possa pensar numa revisão em profundidade, visando a encontrar novas soluções.

Desse segundo grupo de impostos, analisaremos a situação dos a seguir enumerados:

- a) Imposto sobre a importação (I.I.)
- b) Imposto sobre a exportação (I.Exp.)
- c) Imposto sobre produtos industrializados (I.P.I.)
- d) Imposto único sobre minerais (I.U.M.)
- e) Imposto sobre serviços de transporte (I.S.T.R.)
- f) Imposto sobre comunicações (I.C.)
- g) Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias (I.C.M.)
- h) Imposto sobre serviços de qualquer natureza (I.S.Q.N.)

Os tributos acima enumerados, conjuntamente com o imposto de renda e excluído o imposto sobre comunicações, representam a maior parcela da arrecadação tributária do Brasil, conforme demonstra o quadro a seguir:

TOTAL DOS IMPOSTOS ARRECADADOS NO BRASIL (em Cr\$ 1.000.000,00)

| ANO                    | 1974        | 1975        | 1976    | 1977      | 1978      | 1979 (a)  | 1980 (b)  |
|------------------------|-------------|-------------|---------|-----------|-----------|-----------|-----------|
| <u>União (31)</u>      |             |             |         |           |           |           |           |
| I. Renda               | 19.339      | 26.312      | 41.415  | 70.920    | 92.419    | 155.002   | 240.004   |
| I. Importação          | 6.803 (31A) | 9.610 (31A) | 15.069  | 17.132    | 23.028    | 34.500    | 48.000    |
| I. Exportação          | 0           | 0           | 0       | 0         | 140       | 150       | 270       |
| IPI                    | 29.911      | 35.404      | 50.953  | 69.410    | 96.891    | 140.000   | 207.000   |
| ICM-Fed. (c)           | 16          | 32          | 52      | 88        | 136       | 174       | 245       |
| IUM                    | 449         | 830         | 1.357   | 2.064     | 3.350     | 4.500     | 6.000     |
| ISTR                   | 169         | 249         | 745     | 2.035     | 2.890     | 4.200     | 6.000     |
| <u>Estados (32)</u>    |             |             |         |           |           |           |           |
| ICM                    | 34.111      | 45.756      | 65.588  | 99.029    | 150.451   | 232.648   | 383.869   |
| <u>Municípios (33)</u> |             |             |         |           |           |           |           |
| ISQN                   | 341 (b)     | 685 (b)     | 982 (b) | 1.485 (b) | 2.256 (b) | 3.489 (b) | 5.757 (b) |
| ICM                    | 8.527       | 11.439      | 16.397  | 24.757    | 37.612    | 58.162    | 95.967    |

(a) - Arrecadação prevista  
(b) - Estimativa

(c) - ICM arrecadado pela União nos Territórios - § 4º art. 18 C.F.

(31) ORÇAMENTO DA UNIÃO DE 1.980 - D. Of. da União - Secção I - Parte I - Suplemento - 02.12.79 - fls. 3.

(31A) ORÇAMENTO DA UNIÃO DE 1.977 - D. Of. da União - Suplemento ao D.O.U. nº 235 de 13.12.75 - fls. 2.

(32) Dados fornecidos pela ASSESSORIA TÉCNICO FINANCEIRA DA SECRETARIA DA FAZENDA DO Estado de Santa Catarina.

(33) Estimativa feita pelo autor, com base em elementos fornecidos pela ASSESSORIA TÉCNICO FINANCEIRA DA SECRETARIA DA FAZENDA do Estado de Santa Catarina

Ao se comparar a estrutura de todos os impostos enumerados, exceção feita ao imposto de renda, verifica-se que existe uma relativa semelhança não só no mecanismo dos mesmos, como também na própria legislação que disciplina sua aplicabilidade e exigibilidade.

Trata-se de tributos que gravam a produção e circulação de mercadorias bem como os serviços, incidindo simultaneamente ou em operações diversas sobre as mesmas riquezas ou serviços.

O que diferencia uns dos outros são as competências diferentes. Entretanto, apesar de a competência tributária ser da União, dos Estados ou dos Municípios, nas duas primeiras hipóteses, uma parte do total arrecadado geralmente é redistribuída por quem o arrecada a outras pessoas jurídicas de direito público interno, hierarquicamente inferiores.

Assim, a União redistribui parte dos impostos que lhe competem, aos estados e municípios e os estados redistribuem parte do ICM aos municípios.

Na área federal, do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza e do imposto sobre produtos industrializados, que são da competência da União e por ela arrecadados, vinte por cento são redistribuídos a partir de 1979, em atendimento à Emenda Constitucional nº 5, de 28 de junho de 1975, que deu nova redação ao art. 25 da Constituição em vigor da forma seguinte (34):

(34) Texto Constitucional

Art. 25 - Do produto da arrecadação dos impostos mencionados nos itens IV (imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza) e V (impostos sobre produtos industrializados) do artigo 21, a União distribuirá vinte por cento da forma seguinte:

- I - nove por cento ao Fundo de Participação dos Estados, Distrito Federal e Territórios;
- II - nove por cento ao Fundo de Participação dos Municípios; e
- III - dois por cento ao Fundo especial que terá sua aplicação regulada em lei.

A mesma emenda dispõe em seu artigo 2º:

Art. 2º - A distribuição a que se refere o art. 25 da Constituição Federal, será de quatorze, dezesseis e dezoito por cento, respectivamente, nos exercícios de 1976, 1977, 1978 e se processará da forma seguinte:

- I - seis, sete e oito por cento, respectivamente, ao Fundo de Participação dos Estados, do Distrito Federal e dos Territórios;
- II - seis, sete e oito por cento, respectivamente, ao Fundo de Participação dos Municípios; e
- III - dois por cento ao Fundo Especial.

- Constituição da República Federativa do Brasil - Secretaria de Edições Técnicas do Senado Federal - Brasília - junho de 1977 - 2ª Edição.

Dos 100% do IR e do IPI recolhidos ao erário federal ,  
cabirão:

80% à União;

9% serão distribuídos entre os Estados, Distrito Federal e Territórios;

9% serão distribuídos entre os Municípios;

2% caberão ao Fundo Especial.

Com relação ao Imposto Único sobre Minerais, o fenômeno ainda é mais interessante. Dos 100% arrecadados, a União apenas se reserva 10%, redistribuindo o resto de tal forma que 70% caibam ao Estado em que foi produzido o mineral e 20% ao município produtor (35). Ainda no caso do IUM, a União, usando da faculdade de que trata a letra "a" do § 1º do art. 25 da Constituição, através convênio, delegou a maioria dos Estados a competência da fiscalização desse tributo.

Também não deixa de ser curioso o tratamento constitucional dispensado às indústrias consumidoras de minerais, que poderão transformar o crédito do IUM (36) relativo a essas mercadorias em créditos do ICM e do IPI na proporção de 90 e 10%, respectivamente.

Quando, no entanto, se tratar de comerciante, inicia-se um complicado ritual de emissão em separado de documentos, escrituração à parte, transferência proporcional do crédito ao comprador, enfim, algo muito complexo, que não resulta no recolhimento do imposto e sim apenas no atendimento de disposições acessórias, já que se trata de um imposto único.

#### (35) Dispositivo Constitucional

Art. 26 - A União distribuirá aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

III- noventa por cento do produto da arrecadação do imposto sobre minerais do país, mencionado no item IX do art. 21.

Decreto Lei nº 1.038 de 21.10.69.

Art. 13 - A receita do imposto único sobre minerais, deduzidos cinco décimos por cento a título de despesas de arrecadação e fiscalização, será assim distribuída:

I - dez por cento à União;

II - setenta por cento diretamente ao Estado e ao Distrito Federal em cujo território houver sido extraído o mineral produtor da receita.

#### (36) Art. 26 - ...

§ 2º - As indústrias consumidoras de minerais do País poderão abater o imposto a que se refere o item IX (IUM) do art. 21 do imposto sobre produtos industrializados na proporção de noventa e dez por cento respectivamente.

Entretanto, apesar desses detalhes, existe uma semelhança estrutural entre esses impostos e, como se viu, até em alguns casos, a intercomunicabilidade dos respectivos créditos tributários, fazendo com que o crédito fiscal de um imposto de competência da União possa ser transformado, em sua maioria, em crédito do ICM, um imposto de competência dos Estados e, em sua parcela menor, num outro imposto federal, o IPI.

Já no caso do ICM, dos 100% arrecadados, apenas 80% cabem ao erário estadual, sendo os restantes 20% redistribuídos entre os municípios (37).

Visando aumentar as exportações para o exterior de produtos manufaturados, cuja competitividade deveria ser reforçada por medidas que os tornassem mais baratos no mercado externo, o governo, além da imunidade constitucional do caso do ICM e da isenção no caso do IPI (38), autorizou o aproveitamento do crédito fiscal correspondente às matérias-primas empregadas no fabrico dos produtos exportados (ICM e IPI), desde que estas não ultrapassassem determinados percentuais. Além disso, concedeu ainda um crédito prêmio à exportação na área do imposto sobre a circulação de mercadorias (39). Esse crédito prêmio, a princípio absorvido integralmente pelo Estado exportador, começou a desequilibrar significativamente a arrecadação de algumas unidades da Federação. Dadas as pressões estaduais, pelo Convênio ICM 45/76, firmado em Brasília a 7 de dezembro de 1976, se dispôs que 50% do crédito do ICM assim auferido pelos estabelecimentos industriais, seria transformado em crédito do IPI.

---

(37) Dispositivo Constitucional

Art. 23 - ...

§ 8º - Do produto da arrecadação do imposto mencionado no item II (ICM), oitenta por cento constituirão receita dos Estados e vinte por cento, dos Municípios. As parcelas percentuais aos municípios serão creditadas em contas especiais, abertas em estabelecimentos oficiais de crédito, na forma e nos prazos fixados em lei federal.

(38) Art. 23 - ...

§ 7º - O imposto de que trata o item II (ICM) não incidirá sobre as operações que destinam ao exterior produtos industrializados e outros que a lei indicar.

...

(39) Revogada a concessão do crédito fiscal presumido pelo Convênio 01/79, de 12 de janeiro de 1979.

Posteriormente, pelo Convênio 40/77, firmado em Brasília em 7 de dezembro de 1977, ficou estabelecido que o crédito de exportação do ICM assim auferido pelos estabelecimentos industriais, seria transformado em crédito do IPI.

O crédito prêmio foi resultante do estímulo fiscal previsto na cláusula primeira do Convênio AE-1/70, de 15 de janeiro de 1970, com a inclusão do parágrafo único pelo Convênio AE-2/70, de 31 de março de 1970, com a redação dada pelo Convênio AE-6/74, de 31 de outubro de 1974, na cláusula 1ª do Convênio AE-5/73, de 26 de novembro de 1973, na cláusula segunda do Convênio ICM-9/75, de 15 de abril de 1975, alterado pelo Convênio ICM-23/75, de 5 de novembro de 1975, na cláusula 1ª do Convênio ICM-12/75, de 15 de julho de 1975, no Convênio ICM-5/77, de 30 de março de 1977, e calculado pela forma prevista no Convênio ICM-12/76, de 27 de abril de 1976, no Convênio ICM-45/75 de 10 de dezembro de 1975, alterado pelo Convênio 40/77 de 7 de dezembro de 1977 (40).

Enumeram-se os convênios mais importantes que trataram da matéria ao longo de oito anos, para se demonstrar, através de apenas um detalhe do sistema, a sua complexidade e instabilidade. Os dispositivos acima enumerados criaram, primeiramente, a figura do crédito fiscal fictício, como constava de algumas legislações estaduais e que depois foi rebatizado com o nome de crédito fiscal presumido do ICM. Posteriormente, esse crédito deixou de ser integralmente do ICM, para ser transformado, pela metade, em crédito do IPI e, mais tarde, ser transformado integralmente, em crédito do IPI.

Portanto, via Convênio, criou-se a figura da transformação do crédito fiscal do ICM em crédito fiscal do IPI, o primeiro de competência estadual e o segundo de competência federal. A seguir, chegou-se ao ponto de o crédito fiscal ser do ICM, mas somente poder ser aproveitado como crédito do IPI. Finalmente, cedendo às pressões exercidas por parte dos mercados importadores, em especial o norte-americano, revogou-se toda essa aberração a partir de janeiro de 1979 (41).

Paralelamente, ocorrem diversas hipóteses em que as normas do IPI, quando não diretamente aplicáveis ao ICM, lhe são complementares ou subsidiárias.

---

(40) ICM NO ESTADO DE SÃO PAULO - Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo - Coletânea da legislação atualizada - Imprensa Oficial do Estado S.A. - IMESP - 1978 - Vol. 2 - pág. 1437 e 1414.

(41) Convênio ICM - 1/79 de 12 de janeiro de 1979.

Assim, o conceito de industrialização é tomado ao IPI. A Nomenclatura Brasileira de Mercadorias (NBM), além de utilizada pelo IPI, também o é pelo ICM.

O mesmo fenômeno se repete com relação ao imposto sobre serviços e o ICM.

Apesar de as operações a serem gravadas pelo ISQN estarem relacionadas na lista de serviços, o que aparentemente soluciona o problema, muitos litígios tem surgido para se saber se a operação é efetivamente um serviço ou então uma atividade industr<sup>al</sup>, quando freqüentemente, além do ICM, também incidiria o IPI.

Um caso recente é o das indústrias gráficas, que estão discutindo nos tribunais se é devido o ICM ou o ISQN sobre a saída de impressos, quando além do processo de composição, também há o fornecimento por parte das mesmas de tintas, papel, mão-de-obra, embalagens, etc..

A mesma dúvida reaparece na comercialização, com a conseqüente colocação no lugar, de carpetes, forros, luminárias, armários embutidos, etc..

Há também o caso da construção civil, obras hidráulicas e assemelhados, quando ocorre a isenção do ICM para o fornecimento por parte das empreiteiras, de mercadorias adquiridas de terceiros.

Já as mercadorias produzidas pela própria empreiteira, desde que não fabricadas no local da obra, são tributadas. Assim, por exemplo, a empreiteira compra madeira e produz janelas para serem instaladas num prédio que está construindo. Estas, quando saem do seu estabelecimento, com destino ao local da obra, sofrem a incidência do ICM. Já quando a mesma empreiteira compra essa madeira e leva as máquinas para o local da obra, para lá produzir as mesmas janelas, está isenta do ICM.

Esses exemplos se repetem, causando dúvidas ao contribu<sup>inte</sup> e ao próprio fisco, discussões nos tribunais, o que, além de causar complicações na escolha do imposto certo, causa transtornos na escrituração, inclusive alterando custos, já que as alíquotas e sistemáticas de aplicação e aproveitamento do crédito fiscal do IPI, ICM e ISQN são diferentes.

Em diversas circunstâncias o imposto sobre transportes, federal e o imposto sobre serviços municipal devem se completar. Entretanto, também aí ocorrem diversas hipóteses complicadoras.

Assim, o imposto federal incidirá sobre transportes de carga e pessoas, salvo quando estes forem de natureza estritamente municipal. Já os municípios podem instituir impostos sobre servi

ços de qualquer natureza, não compreendidos na competência da União e dos Estados (42).

Conforme se verifica pela redação do próprio texto constitucional, já houve, desde o início, a preocupação de se limitar a área de atuação desses impostos, deixando claro o que caberia à competência da União e o que à dos Municípios.

Entretanto, na prática, temos aí nova fonte não só de conflitos entre a União e os Municípios, que até são desprezíveis e resultam quase sempre de falha na interpretação do texto legal por parte das municipalidades, mas, principalmente, dificuldades, para os contribuintes.

Assim, a empresa de ônibus que transporta passageiros dentro do território do município, está sujeita ao ISQN. Entretanto, se com uma de suas linhas atravessar as divisas municipais por apenas cem metros, estará sujeita ao imposto federal para essa linha. Há, assim, a necessidade de controles diferentes, escritas diferentes, legislações diferentes e assim por diante. Já uma transportadora de cargas, que só opera em transportes intermunicipais, quando fizer entregas esporádicas no território do próprio município, como resolverá seu débito esporádico do ISQN?

Tudo isto representa, como nos demais casos, aumento de custos operacionais, vindo a refletir-se no bolso dos usuários.

Mas será que o imposto de transporte representa receita tributária tão substancial para a União, que valha à pena a sua existência como imposto distinto, com a conseqüente manutenção de uma máquina caríssima para controlar sua arrecadação?

Se tomarmos apenas o imposto sobre a renda e o imposto sobre produtos industrializados, de um lado e, de outro, o imposto sobre transportes, teremos os seguintes números:

---

(42) Texto Constitucional

Art. 21 - Compete à União instituir imposto sobre:

VI - Serviços de transporte e comunicações, salvo os de natureza estritamente municipal.

Art. 24 - Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

II - serviços de qualquer natureza não compreendidos na competência tributária da União ou dos Estados, definidos em lei complementar.



| ANO      | (IR + IPI)<br>EM MILHÕES DE CR\$ | (ISTR)<br>EM MILHÕES DE CR\$ | PERCENTUAL<br>(ISTR)/(IR+IPI) |
|----------|----------------------------------|------------------------------|-------------------------------|
| 1974     | 47.251                           | 169                          | 0,35                          |
| 1975     | 67.716                           | 249                          | 0,40                          |
| 1976     | 92.368                           | 745                          | 0,80                          |
| 1977     | 140.330                          | 2.035                        | 1,45                          |
| 1978     | 189.310                          | 2.890                        | 1,52                          |
| 1979 (a) | 295.002 (a)                      | 4.200 (a)                    | 1,42                          |
| 1980 (b) | 447.004 (b)                      | 6.000 (b)                    | 1,34                          |

(a) arrecadação prevista

(b) estimativa

Como se trata de um imposto que grava de um lado o transporte de passageiros, normalmente de baixo poder aquisitivo e, de outro, o transporte de riquezas, que também sofrem na imensa maioria dos casos o gravame de um ou diversos dos impostos a seguir enumerados, ou seja do imposto sobre produtos industrializados, imposto único sobre minerais, imposto sobre a circulação de mercadorias e imposto sobre serviços, sua alíquota não poderá ser substancialmente aumentada, sob pena de encarecer demasiadamente o custo das mercadorias. Está assim fadado a permanecer na categoria de um imposto marginal, a abiscoitar uma pequena parcela dos impostos arrecadados pela União.

Isto leva a outro raciocínio. Tratando-se de um imposto marginal, não haverá interesse, nem possibilidade de se montar uma máquina fiscalizadora sofisticada, que será muito mais produtiva se fiscalizar os contribuintes do IR e do IPI. Feitos os cálculos, como ocorreu recentemente no caso do IPI (43), certamente se chegará à conclusão que a arrecadação e fiscalização do ISTR procedida dentro de normas técnicas corretas, sairá tão caro que nem vale a pena arrecadá-lo.

Assim, enquanto for mantido, será um imposto onde os índices de evasão deverão ser bem mais elevados do que os do IPI e os do IR.

Será, conseqüentemente um imposto mais injusto, pois acabará prejudicando quem contribui em benefício de quem não contribui, já que dificilmente será fiscalizado.

(43) Revista Veja nº 565 de 04.07.79 - pág. 85

O mau contribuinte terá assim, como prêmio, por sua audácia, um capital de giro que nada lhe custará.

Para finalizar, no caso específico do transporte rodoviário, competem entre si quatro formas distintas de gravames:

- a) o imposto sobre transporte rodoviário interestadual e intermunicipal, que grava a operação com a aliquota de 5% sobre o preço do serviço;
- b) o imposto sobre serviços municipal, que grava as operações de transporte no território do município, funcionando de forma semelhante à do imposto sobre os transportes federal, dentro do perímetro da municipalidade;
- c) a taxa rodoviária única, que gravará à alíquota de 7% sobre seu valor, todos os veículos autorizados no território nacional a partir de 1980; (44)
- d) O pedágio nas rodovias.

É de se pensar na conveniência ou não de se simplificar o sistema.

### 3. ESTUDO E AVALIAÇÃO DOS IMPOSTOS SELECIONADOS

"O mundo se dividia em administrador e operário, em planejador e planejado, com decisões tomadas por um deles para serem obedecidas pelo outro. Tal sistema, adequado enquanto a mudança se exercera dentro de um tempo industrial, esfacela-se à medida em que o ritmo atinge velocidades superindustriais. O meio-ambiente, crescentemente instável, exige cada vez mais decisões não programadas a partir dos níveis de base; a necessidade de alimentação continuada faz apagar as distinções entre os quadros e a cúpula hierárquica; e a hierarquia oscila. Os planejadores estão muito afastados, são demasiadamente ignorantes quanto às condições locais e muito vagarosos em reagir às mudanças. À medida que a suspeita se amplia, esses controles de direção - cúpula - quadros inferiores passam a ser inexecutáveis e os planejados começam a clamar pelo direito de participarem de tomadas de decisões. Os planejadores no entanto, resistem, pois, como o sistema burocrático que reflete, o planejamento tecnocrático é essencialmente antitidemocrático.

As forças que nos arrastam vertiginosamente em direção ao superindustrialismo não podem mais ser canalizadas por esses métodos fracos da era industrial.

Durante mais um tempo terão possibilidade, de continuar a operar no seio de indústrias atrasadas, de evolução lenta ou de comunidades da mesma natureza. Mas sua inadequada aplicação nas indústrias avançadas, nas universidades, nas cidades onde quer que as mudanças forem de rápidas alterações - não terão outra função senão a de intensificarem a instabilidade, conduzindo a flutuações e guinadas mais frenéticas."

Toffler, no texto transcrito, se refere à morte da tecnocracia em geral; no entanto, os conceitos lá emitidos também têm sua validade em relação à pulverização dos textos legais que versam sobre matéria tributária.

O sistema tributário brasileiro, no correr de pouco mais de um decênio, foi vítima de um imenso número de ajustes, e mendas, alterações, correções de rumo, mudanças de filosofia, coi sas quase sempre feitas dentro de concepções tecnocráticas ul trapassadas, visando a atender a alguma contingência do momento, sem no entanto respeitar os princípios de simplicidade e funciona lidade, fazendo surgir um verdadeiro cipoal de casuísmos, que em muitas hipóteses chegam a ser alarmantes.

O número de leis, regulamentos, portarias, instruções normativas, etc., isto para não falar nos convênios, chega a ní veis estratosféricos.

É quase impossível averiguar-se o que representa em ma téria de custos o constante acompanhamento por parte das empresas e por parte dos próprios governos, das alterações que se vão fazen do.

Esse fenômeno, representa a necessidade da manutenção de um corpo altamente capacitado de especialistas muito bem remuner ados, para acompanhar o que significa o último convênio, como de ve ser entendido o novo texto, se ele conflita ou não com outros dispositivos da legislação, se determinada vírgula foi colocada na frase de propósito, ou quem redigiu o assunto não notou que isto poderia alterar o significado e assim por diante.

E o setor econômico-contábil? Como escriturar o livro tal, qual a finalidade do novo formulário, será necessário alterar a programação do computador? A nova alíquota concedida a pro duto similar enquadrado noutra posição da tabela tira o nosso do merca do? Quantos documentos serão necessários para realizar essa expor tação?

Tudo isto se faz diariamente, a custos dificilmente di mensionáveis, mas de qualquer forma elevados.

Os profissionais que operam nesses setores, necessaria mente têm que ser qualificados e poderiam ser muito mais proveitoso sos ao sistema e portanto mais bem remunerados, se em vez de se preocuparem com os assuntos acima, que são mais de forma do que de conteúdo econômico, fossem deslocados para áreas mais produtivas. Faltam ao país pessoas que tenham conhecimentos profundos dos mean dros da legislação estrangeira, negociadores experimentados em co mércio exterior, planejadores, pessoas que façam cálculos de custo mais sofisticados, imprescindíveis para que o Brasil conquiste uma posição mais significativa no contexto planetário. Com as modificaç ões propostas, liberar-se-iam muitas das melhores inteligências,

no setor empresarial, e ao mesmo tempo haveria condições de obter custos mais reduzidos, pela simplificação do sistema e pelo tempo ganho.

Procurar-se-á, a seguir, demonstrar como é difícil entender o funcionamento do sistema tributário brasileiro; para isso, elaboram-se alguns quadros que falam por si mesmos:

### 3.1. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Na área federal, incidindo principalmente sobre os produtos que passam por um processo de elaboração na indústria, temos o IPI.

O imposto sobre produtos industrializados, pelo volume de recursos carregados aos cofres federais, divide com o imposto sobre a renda, a posição de componente de maior peso na receita global da União.

Quanto aos procedimentos que regulam a sua operacionalidade, este tributo segue, em suas linhas gerais, aos dos demais impostos indiretos que serão analisados a seguir.

Sua sistemática de arrecadação e controle é relativamente fácil, pois está apoiada economicamente sobre a formação do produto nacional e não sobre a renda distribuída, como ocorre com os impostos diretos.

Existe no Brasil uma longa tradição relativa aos procedimentos técnicos necessários para fazer com que os recursos dele provenientes cheguem aos cofres públicos.

As operações relacionadas com a industrialização ou a ela equiparadas, normalmente sofrem o gravame.

Apesar de ser simples em sua concepção teórica, o legislador pátrio incorporou a esta sistemática um grande número de exceções, formas de procedimento e alíquotas diferenciadas bem como disposições acessórias muito complexas, que dificultam a sua execução.

Por esse motivo, o contribuinte, para se inteirar dos dispositivos legais mais importantes do IPI, deverá compulsar a Constituição Federal, o Código Tributário Nacional, o Regulamento do Imposto e a respectiva Tabela de Incidência, que importam em

aproximadamente 228.964 (46) (47) palavras tratando do assunto.

Este conjunto de dispositivos será compulsado por quem lida normalmente com o imposto sobre produtos industrializados. Nos números acima, não se incluem diversas leis regulamentadas pelos preceitos citados, bem como disposições de caráter normativo, de cuja existência a maioria dos contribuintes não toma conhecimento e que entre 1964 e 1977 somaram 42 Decretos-Leis, 4 Leis, 34 Decretos Legislativos, 79 Decretos e diversas Resoluções do Senado.

Com relação ao IPI, convém ainda ressaltar, que, através do extinto imposto de consumo, seu antecessor, foi introduzida no Brasil a técnica da imposição do valor acrescido, em contraposição à sistemática anterior, cumulativa ou "à cascades", cujos efeitos negativos são de péssima lembrança. Além desse progresso, a Emenda 18/65, consolidou no texto constitucional uma filosofia que veio reproduzida no Código Tributário Nacional e na Constituição de 1969, ou seja:

CTN - Art. 48 - O imposto é seletivo em função da essencialidade dos produtos.

Constituição de 1969 - Art. 21 - ...

§ 3º - O imposto sobre produtos industrializados, será seletivo, em função da essencialidade dos produtos, e não cumulativo, abatendo-se, em cada operação, o montante cobrado nas anteriores.

Aliomar Baleeiro, ao se referir ao assunto, diz o seguinte:

*"Seletividade, no art. 48 do CTN, quer dizer discriminação ou sistema de alíquotas diferenciais por espécies de mercadorias. Praticamente se trata de dispositivo programático endereçado ao legislador ordinário, recomendando-lhe que estabeleça as alíquotas em razão inversa da imprescindibilidade das mercadorias de consumo generalizado. Quanto mais elas sejam necessárias à alimentação, ao vestuário, à moradia, ao tratamento médico e higiene das classes mais numerosas, tanto menores devem ser."*

---

(46) Utilizou-se como fonte de referência o Decreto 70.162 de 18 de fevereiro de 1972.

(47) Utilizou-se como fonte de referência a Tabela do IPI, atualizada até 30.05.78 publicada por STURMER; Bertam A. - Tabela do IPI, atualizada até 30.05.78 - Editora Síntese - 1978 - Porto Alegre.

Com relação à essencialidade, o autor repete o mesmo raciocínio acrescentando:

*"As mercadorias essenciais à existência civilizada deles (habitantes do país) devem ser tratadas mais suavemente, ao passo que as maiores alíquotas devem ser reservadas aos produtos de consumo restrito, isto é, su<sup>o</sup> p<sup>er</sup>fluo das classes de maior poder aquisiti<sup>vo</sup>."* (48)

Parece que realmente há um esforço nesse sentido, pois se procurou tributar mais pesadamente diversos produtos menos necessários e proceder de forma inversa com os produtos mais necessários. Entretanto, ainda existem aspectos que são no mínimo dignos de atenção, conforme desmonstraremos pelo quadro a seguir:

---

(48) BALEEIRO, Aliomar - Op. Cit. - pág. 189 e 190.

| POSICÃO     | PRODUTOS DE LUXO OU CUJO CONSUMO DEVERIA SER DIFI-<br>CULTADO          | (49)   | (50)   | (51)   | POSICÃO     | PRODUTOS DE CONSUMO<br>POPULAR  | (49) | (50) | (51) |
|-------------|--|--------|--------|--------|-------------|---|------|------|------|
| 15.04.07.00 | Caviar e sucedâneos  | 30     | 30     | 30     | 22.02.03.00 | Bebidas e alimentos à ba-<br>se de leite, cacau e se-<br>melhantes      | 24   | 4    | 4    |
| 08.01.01.00 | Tâmaras secas  | 0      | 0      | 0      | 08.01.08.00 | Goiabas frescas   | NT   | NT   | NT   |
| 22.05.03.02 | Vinho frisanter  | 20     | 10     | 12     | 22.02.02.00 | Água mineral caseif. ar-<br>tificialmente                               | 16   | 16   | 16   |
| 69.13.01.00 | Estatuetas e objetos de<br>fantasia de porcelana                       | 12     | 12     | 12     | 48.01.02.02 | Panel destinado ao fabri-<br>co de cadernos                             | 12   | 12   | 12   |
| 71.12.00.00 | Jóias de ouro, prata,<br>platina                                       | 18     | 5      | 5      | 48.21.14.00 | Fraldas de napol  | 15   | 15   | 15   |
| 41.01.05.00 | Peles de cobra, jacaré,<br>jacarto                                     | NT     | NT     | NT     | 60.01.01.00 | Roupas simples de malha<br>de algodão                                   | 12   | 4    | 4    |
| 41.01.01.00 | Peles de rena, alce,<br>veado, cabrito dos mon-<br>tes com ou sem pelo | NT     | NT     | NT     | 64.02.01.00 | Calçados de couro comuns  | 12   | 4    | 4    |
| 05.11.00.00 | Carapaças de tartaruga   | NT     | NT     | NT     | 48.18.02.01 | Cadernos escolares fabri-<br>cados conforme diretri-<br>zes do MEC      | 0    | 3    | 0    |
| 05.15.06.00 | Asas de borboleta  | NT     | NT     | NT     | 48.18.02.99 | Outros cadernos escol.  | 0    | 8    | 0    |
| 02.12.00.00 | Cerejas, ameixas, damas-<br>cos e nêssecos secos                       | 0      | 0      | 0      | 03.01.02.02 | Peixes em postas ou fi-<br>lões   | NT   | NT   | NT   |
| 02.04.02.00 | Passas de uvas   | 0      | 0      | 0      |             |   |      |      |      |
| 01.01.01.02 | Cavalos de corrida   | NT     | NT     | NT     | 87.10.01.00 | Bicicleta de uso popular  | 15   | 15   | 15   |
| 03.01.01.02 | Paixes vivos para orna-<br>mentação                                    | NT     | NT     | NT     | 01.01.01.00 | Cavalos vivos destinados<br>à tração, montaria, re-<br>produção, etc.   | NT   | NT   | NT   |
| 01.06.02.01 | Aves de canto ou orna-<br>mentais                                      | NT     | NT     | NT     | 01.05.01.01 | Aves domésticas vivas<br>destinadas à alimentação                       | NT   | NT   | NT   |
| 44.03.00.00 | Madeira em bruto   | NT     | NT     | NT     |             |   |      |      |      |
| 05.10.01.00 | Marfim em bruto  | NT     | NT     | NT     | 90.19.05.02 | Dentes artificiais de<br>acrílico                                       | 15   | 8    | 8    |
| 04.04.00.00 | Queijo Camembert e Roque-<br>fort ou Azul                              | 0      | 0      | 0      | 22.02.01.99 | Refrigerantes e refres-<br>cos não contendo néctar<br>ou suco de frutas | 24   | 24   | 32   |
| 22.05.03.01 | Champanha  | 55     | 55     | 66     | 22.10.00.00 | Vinagre   | 0    | 0    | 0    |
| 24.02.01.00 | Charutos   | 15     | 15     | 15     |             |   |      |      |      |
| 24.02.02.99 | Cigarro industrializado  | 365,63 | 365,63 | 365,63 |             |   |      |      |      |
| 68.02.02.00 | Cinzeiros  | 8      | 8      | 8      | 69.11.01.00 | Louça de porcelana para<br>café   | 10   | 10   | 10   |

(49) Tabela do IPI, atualizada até 30.05.78

(50) Idem, aprovada pelo Decreto nº 83.263

(51) Idem, aprovada pelo Decreto 84.338 de 26.12.79.



Alinharam-se os dados acima de forma não seqüencial, com o propósito de ficarem ressaltados os seguintes detalhes: não são tributados os cavalos de corrida que representam um dos pontos altos em matéria de luxo e sofisticação, por não se tratar de produto industrializado, segundo a definição do Regulamento do IPI. O mesmo se aplica a peixes e aves destinados os primeiros à ornamentação e os segundos ao canto e à ornamentação.

Nesses aspectos, o IPI foge às suas finalidades, pois não sendo produtos essenciais, deveriam ser tributados, nem que para isto se modificasse tanto o fato gerador como o nome do imposto.

De outro lado, há um fenômeno de ordem ecológica, que está sendo objeto da atenção dos estudiosos de todo o planeta(52). O desmatamento, a destruição da fauna e a deterioração do meio ambiente, desembocam sempre na diminuição da qualidade de vida. O Brasil, através de alguns órgãos governamentais, se esforça em coibir o desmatamento indiscriminado, a caça e a pesca predatórias, procurando reduzir este atentado contra a natureza.

Entretanto, carapaças de tartaruga, asas de borboleta, peles de veado, cobra, lagarto, jacaré, bem como madeira em bruto, não chegam a ser atingidos pelo IPI. Já a madeira simplesmente serrada longitudinalmente, da qual resultassem tábuas brutas ou produtos equivalentes, que recolhia apenas 3% do mesmo imposto nos termos da tabela anexa ao Decreto 83.263 de 9 de março de 1979, de acordo com a nova tabela aprovada pelo Decreto 84.338 de 26 de dezembro de 1979, passou a ser enquadrada na alíquota zero. Isto se aplica ao cedro, à imbuia, à peroba, à sucupira e inclusive ao jacarandá, espécie em extinção.

Considerando que anualmente desaparecem em média seis espécies (53) de seres vivos da face do planeta em função desse fenômeno predatório, é de se perguntar se não conviria fazer-se uma revisão nessa liberalidade.

Ao mesmo tempo, existem diversos produtos que, pelo seu preço, somente param na mesa das pessoas mais requintadas e de altíssimo poder aquisitivo. Assim temos o caviar que é tributado à alíquota de apenas 30%. Já as tâmaras, ameixas, damascos e pêsegos secos nada pagam, o mesmo acontecendo com os queijos dos tipos Camembert e Roquefort, para ficar-se em alguns exemplos.

---

(52) HEILBRONER, Robert L. - As Perspectivas do Homem - Revista Expansão - 1974 - fls. 19 a 80.

(53) SCHREIBER, Karl Heinz - Der Weg der Hoffnung - Rosenblum Verlag - Düsseldorf - 1974 - pag. 4.

Os produtos acima, pelo seu luxo, são de consumo muito mais restrito que o cigarro industrializado, que no entanto continua sendo consumido, mesmo taxado à alíquota de 365,6%.

Volta-se agora a atenção à tabela do IPI como um todo. No exercício de 1979, entrou em vigor o Decreto nº 83.263, de 9 de março de 1979, que passou a substituir o Decreto 73.340 de 19 de dezembro de 1978. Ao olhar-se as tabelas do velho e do novo regulamento, verifica-se que pouca coisa mudou. Na maioria dos casos, apenas se consolidou, num instrumento só, um grande número de pequenas alterações que foram ocorrendo de 1973 a 1979.

Medida de muito mais peso ocorreu logo em seguida, transformando o regulamento recém instituído num regulamento velho, já que sua tabela foi profundamente alterada.

Quatro mil produtos, cujas alíquotas variavam de 3 a 24%, foram reduzidos à alíquota zero e 130 produtos tiveram a mesma aumentada. Foi a primeira medida simplificadora de porte em muitos anos. Ela foi corajosa e inteligente apesar das reservas de ordem ecológica que se fizeram e por isto vale a pena analisar-se suas repercussões.

Os quatro mil produtos que tiveram suas alíquotas reduzidas a zero, em sua imensa maioria, são insumos industriais, que se integram de qualquer forma a produtos acabados.

Esses produtos acabados, quando comercializados, aproveitam o IPI dos insumos, pagando o estabelecimento industrializa-dor, o imposto apenas sobre o valor acrescido. Então, o que ocorreu na realidade, foi apenas um diferimento. O imposto que incidia sobre o insumo, passa a ser recolhido, mais tarde, sobre o produto acabado.

Assim, esse procedimento deve ser elogiado principalmen-te como medida simplificadora. Entretanto, reduções dos preços das mercadorias somente ocorreriam se esses produtos fossem de consumo final. Como normalmente não o são, o IPI incidente sobre eles é quase sempre recolhido na etapa seguinte do processo industrial.

Nessa área, portanto, a queda da arrecadação foi praticamente nula.

De outro lado, houve 130 produtos com suas alíquotas aumentadas. Trata-se de artigos destinados ao consumo final, os quais tributados mais pesadamente, representarão um acrêscimo na receita tributária da União.

Portanto, a medida adotada pelo Ministério da Fazenda representou de um lado a simplificação do sistema e um barateamen

to tanto das atividades empresariais, como das do governo e de outro, um aumento na receita tributária, através do aumento das alíquotas do IPI em 130 produtos.

Em atenção à essencialidade e seletividade dos produtos, houve modificações no sentido positivo, através da diminuição da alíquota do imposto incidente sobre bebidas à base de leite, cacau e semelhantes de 24 para 4%. No caso das roupas e calçados, a mesma foi reduzida de 12 para 4%, ao passo que cadernos escolares passaram a gozar da alíquota zero.

Entretanto, também existem mudanças que, sob este aspecto, sofreram um retrocesso. Assim, jóias de ouro, prata, platina, antes tributadas à alíquota de 18%, passaram para um tratamento mais generoso ainda. Agora estarão sujeitas somente à alíquota de 5%. Já os refrigerantes não contendo néctar e sucos de frutas, passaram de 24 para 32%, ao passo que o vinho frisanter que era gravado à alíquota de 20%, a teve reduzida para 10% e, em seguida, aumentada para 12%.

Assim, este tipo de vinho goza de tratamento fiscal mais generoso que os refrigerantes mencionados, a água mineral gasificada artificialmente e outros produtos não contendo álcool.

### 3.2. IMPOSTO ÚNICO SOBRE MINERAIS

O imposto único sobre minerais não possui disciplinamento próprio quanto à base de cálculo, processo de lançamento, arrecadação, etc., assumindo, para essas hipóteses, o caráter de outros impostos previstos na Constituição, conforme o produto ou operações com ele relacionados.

Desta forma, quando ocorre a extração de minerais no país, são adotadas as disposições do IPI (arts. 46 a 51 do CTN). Se os minerais forem importados do exterior do país, não ocorre a incidência do IUM. A legislação aplicada passa a ser a do imposto sobre a importação. Quando se tratar da distribuição do produto, a dotar-se-á a técnica do ICM (arts. 52 a 58 do CTN) e assim por diante (54).

Assim, este imposto, nas operações realizadas no mercado interno, assume as características do IPI e do ICM. Não existiria grande dificuldade de ordem técnica em incorporá-lo a um desses dois tributos.

---

(54) BALEEIRO, Aliomar - Op. Cit. pág. 288.

Já nas operações destinadas ao mercado externo, ele assume, nitidamente, as características de um imposto sobre a exportação.

No levantamento que se apresenta a seguir, o qual alinha os dispositivos legais que se referem expressamente ao IUM, omite-se os que são comuns a outros impostos, pois estes, na maioria dos casos, serão computados em outras ocasiões deste trabalho. Apesar dessas limitações, o IUM apresenta um quadro bastante completo.

Além da Constituição Federal e do Código Tributário Nacional, tratam do assunto 4 artigos da legislação do imposto sobre importação, 15 decretos-leis, 2 leis, 2 decretos, 43 portarias, 9 instruções normativas, 5 atos declaratórios, 41 pareceres normativos, 16 páginas de formulários, além do decreto 66.694 de 11 de junho de 1970 bem como uma lista de substâncias minerais (55) (56).

Sempre que houver a necessidade de se fazer uma pesquisa na área desse imposto, enfrenta-se a dificuldade de localizar todos os dispositivos que tratam da matéria, pois os mesmos estão muito esparsos e alinhados de forma muito desorganizada. São mais de sessenta mil palavras a confundirem o contribuinte.

### 3.3. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE TRANSPORTE RODOVIÁRIO INTERMUNICIPAL E INTERESTADUAL DE PASSAGEIROS E CARGAS - (ISTR).

A Constituição da República, ao estabelecer a discriminação de rendas, delegou aos municípios a competência de arrecadar o imposto sobre serviços. O artigo 19, inciso III da mesma Constituição, veda a instituição de tributos interestaduais e intermunicipais. Entretanto, os serviços de transporte e comunicação, exceto quando prestados no interior do município, se sujeitam ao ISTR federal. Parece, pelo menos à primeira vista, incoerente a mesma Constituição que pretende impedir tributos interestaduais e intermunicipais, conceder expressamente o imposto sobre serviços de transporte à União, tirando-o das municipalidades.

---

(55) RAHIF, Abrahão - Imposto Único Sobre Minerais - Editora Don Bosco - Goiânia - 1ª Edição - Julho de 1977 - pag. 35 a 427 G.

(56) IMPOSTO ÚNICO SOBRE MINERAIS - Manual de Instrução AFFISVEC.- Porto Alegre - 1973.

Aliomar Baleeiro encontra a seguinte justificativa para esse procedimento por parte do legislador:

*"Mas, entende-se que a redação visa a policiar retaliações entre Estados ou Municípios e que a União regulará esse imposto numa política fiscal que não embarace o comércio interlocal."* (57)

Conforme fora previsto pela Carta Magna, o ISTR teria um vasto campo de incidência, já que a única exclusão se referia aos transportes intramunicipais, ou sejam os urbanos e os que ligam à sede os distritos do município, sem transpor os limites deste. Assim, o transporte poderia ser feito por superfície, aquático, por ar ou subterrâneo por qualquer meio. Só havia uma condição: transpor os limites do município, entrando noutros ou no território estrangeiro e desde que esse serviço fosse prestado a terceiros como negócio ou profissão, ou seja através de atividade remunerada.

Entretanto, a legislação do ISTR, pela sua atual redação, restringiu o campo de incidência do imposto, tanto assim que:

Clóvis Martins Carvalho, referindo-se ao fato gerador do imposto sobre os serviços de transporte rodoviário intermunicipal e interestadual de passageiros e cargas - (ISTR), diz que o mesmo ocorre pela prestação ou execução

*"por pessoa física ou jurídica, utilizando veículos automotores, dos serviços de transporte rodoviário de pessoas, passageiros, bens, mercadorias e valores entre municípios, estados, distrito federal ou territórios, quer sejam pontos extremos ou intermédios no percurso do veículo."* (58)

Mas, o aspecto importante para este estudo, o detalhe mais significativo é o fato de que, como os demais impostos que incidem sobre a circulação da riqueza e os serviços, é um tributo de muitas exceções como: exclusões do conceito de prestação do serviço - não incidências - isenções - reduções de base de cálculo -

(57) BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro - Op. Cit. pág. 257 e 258.

(58) CARVALHO, Clóvis Martins - Manual do ISTR - Editora Resenha Tributária - São Paulo - SP. 1976.

livros e documentos fiscais de vários tipos. Trata-se de um imposto que muito pouco representa em termos de arrecadação, mas que, mesmo assim, pouco fica a dever em matéria de complexidade para os outros tributos mais significativos.

Além da Constituição Federal e do Código Tributário Nacional, tratam desse tributo o Decreto-Lei nº 284 de 28 de fevereiro de 1967 (59), o Decreto-Lei nº 1.438 de 26 de dezembro de 1975 (60), o Decreto 77.789 de 9 de junho de 1976 (61), a Instrução Normativa nº 17 de 9 de junho de 1976 (62), o Decreto-Lei nº 1.508 de 23 de dezembro de 1976 (63), o Decreto-Lei nº 1.582 de 17 de novembro de 1977 (64) e o Decreto 80.760 de 17 de novembro de 1977 (65), o que resulta no seguinte:

### 3.3.1. Resumo

Repete-se aqui a mesma característica dos impostos de maior significado econômico, com a agravante de se tratar, em termos de arrecadação, de um tributo marginal.

Temos, portanto, um imposto que, apesar de sua pouca importância econômica, exige que o seu contribuinte se coloque a par de uma legislação complexa e de entendimento difícil, cumprindo paralelamente um número acentuado de disposições acessórias.

A legislação acima resumida, não esgota o assunto. Assim por exemplo, certos procedimentos se regem pelas normas do IPI.

Além disso, os dispositivos que tratam do contencioso, das penalidades, da polícia rodoviária federal têm vinculação com o imposto.

### 3.4. IMPOSTO SOBRE A CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS

Dos impostos até agora analisados, aquele que passou pelo maior processo de desvio de suas características de simplicidade

---

(59) - LEX - Coletânea de Legislação e Jurisprudência - Lex Editora S/A - São Paulo - 1967 - Leg. Fed. pág. 663.

(60) - LEX - 4º trimestre de 1975 - pág. 826 a 828 - Leg. Fed.

(61) - LEX - 2º trimestre de 1976 - pág. 491 a 499 - Leg. Fed.

(62) - LEX - 2º trimestre de 1976 - pág. 553 a 565 - Margin.

(63) - LEX - 4º trimestre de 1976 - pág. 1005 - Leg. Fed.

(64) - LEX - 4º trimestre de 1977 - pág. 866 a 868 - Leg. Fed.

(65) - LEX - 4º trimestre de 1977 - pág. 868 a 871 - Leg. Fed.

de e de funcionalidade, foi, sem dúvida, o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias.

Criado para substituir o Imposto sobre Vendas e Consignações, também de competência estadual, teve por finalidade eliminar o processo da tributação em cascata, o maior defeito do imposto que o antecedeu historicamente.

Entretanto, logo de início, apareceram dificuldades de toda ordem. Tratava-se de um imposto, que sob outro "nomem iuris" alcançava realidade econômica idêntica à do IPI. Sua competência, sendo estadual, não facilitava a sua execução.

Surgiram, como já ocorria à época da vigência do IVC, conflitos entre os Estados, visando esclarecer a qual deles cabia o imposto, em diversas ocasiões. Ocorreu também o problema de os Estados não industrializados ficarem em desvantagem com relação aos demais.

Foram necessários os primeiros reajustes. Em qualquer arcabouço legal é imprescindível que se façam reajustes e correções de rumo. Entretanto, as correções, nesse ponto de vista, devem ser feitas dentro de uma filosofia que vise preservar a simplicidade e a funcionalidade do sistema.

Não foi propriamente o que ocorreu com relação ao ICM. Revogou-se a sistemática preconizada pelo CTN, implantou-se o Decreto-Lei nº 406, mudou-se o sistema. Aspectos fundamentais, como isenções, reduções da base de cálculo, etc., passaram a ser concedidos e revogados via convênio. Surgiu a Lei Complementar 24, e as alterações se foram sucedendo de forma cada vez mais rápida, descharacterizando o imposto.

Todos os estados participaram e continuam participando, dessa verdadeira "*fúria legisferante*" que ultrapassou, há muito, os limites do bom senso.

Tentar-se-á pintar o quadro da realidade atual, usando como exemplo, a legislação em vigor no exercício de 1978, em diversos Estados.

Entretanto, antes se afirma que, além dos dispositivos estaduais que tratam da matéria, na área federal, o assunto foi tratado entre 1966 e 1977 (66) por 2 atos complementares, 20 decretos-leis, 9 decretos legislativos, 1 lei, 5 resoluções, 3 leis com

---

(66) LEX - Legislação Federal - Índice da Consolidação 1964 a 1977. pág. 290 a 292.

plementares e 1 decreto, isto sem se esquecer a Constituição da República.

Temos assim vinte e dois Estados, o Distrito Federal e a União legislando sobre ICM.

Apesar das limitações federais, que dão pouca liberdade aos legisladores dos Estados de inovarem ou introduzirem em sua legislação alterações significativas, cada Estado gozando de sua autonomia legislativa, tem uma legislação própria e ainda que o assunto tratado seja o mesmo, os dispositivos tem numeração e redação diferente de Estado para Estado.

Usamos, como ponto de partida, a legislação de São Paulo, para, através de estudos comparativos com outros Estados, chegar-se às conclusões abaixo expostas:

Em São Paulo, havia a seguinte legislação estadual em vigor, tratando do ICM, em 1978.

|   |            |
|---|------------|
| Leis Estaduais .....  | 11         |
| Decretos-Lei Estaduais .....  | 2          |
| Regulamento do ICM (de 1974).....   | 1          |
| Decretos Estaduais .....  | 65         |
| Resoluções da Secretaria da Fazenda .....   | 24         |
| Instruções .....  | 8          |
| Portarias .....   | 211        |
| Pareceres Normativos .....  | 11         |
| Decisões Homologatórias .....   | 5          |
| Respostas a Consultas, fixando o entendimento da Coord. da Administração Tributária ..... | 5          |
| Comunicados da Coordenação da Administração Tributária .....                              | 131        |
| Deliberações da J. Financ. de São Paulo .....   | 1          |
| Soma dos Dispositivos Estaduais que disciplinam o ICM no Estado de São Paulo .....        | <u>475</u> |

Essa legislação foi compilada no exercício de 1978 em dois volumes, contendo um total de 2.248 páginas. Assim, o contribuinte paulista, que também ainda paga outros impostos, tem no seu Estado, à sua disposição, uma magnífica coletânea com nada mais na da menos que duas mil duzentas e quarenta e oito páginas (67).

---

(67) O ICM NO ESTADO DE SÃO PAULO - Coletânea da Legislação Atualizada - Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo - Imprensa Oficial do Estado S/A - Junho/1978 - Volumes 1 e 2.



Dando-se ao trabalho de contá-las, via amostragem, o que dá uma margem de erro pequeníssima (68)(69), chegar-se-á à conclusão de que esta coletânea contém 128.136 linhas impressas, o que resulta em, aproximadamente, 1.409.496 palavras, chegando, assim a competir com a Bíblia Sagrada (70).

Há apenas uma diferença. A primeira obra disciplina o pagamento do ICM no Estado de São Paulo e a segunda permitiu o surgimento da civilização ocidental, orientando o comportamento de grande parte da humanidade há quase dois milênios.

Tem-se portanto, esse volume de palavras e dispositivos, que servem apenas para esclarecer o contribuinte paulista sobre a simples questão se deve ou não pagar imposto, quando e quanto deve pagar ou deixar de pagar.

O Estado de São Paulo, sendo o mais desenvolvido do país, pode proporcionar aos seus contribuintes o texto mais completo possível, tanto assim que especialistas em direito tributário, tanto da área privada como do serviço público de outros estados, recorrem a ele com frequência.

Entretanto, o fenômeno da legislação complexa se repete nas demais unidades da Federação, as quais, se não alcançaram números tão expressivos, isto se deve em boa parte ao fato de seus regulamentos não abordarem tantas hipóteses. Outrossim, São Paulo não adota o hábito de muitas outras unidades, que quase anualmente publicam novo regulamento, no qual incorporam as inovações surgidas no período.

Entretanto, os números que se alinharão a seguir, espelham muito bem a realidade. Analisa-se a legislação especializada, até 1978, dos Estados de São Paulo, Santa Catarina, Minas Gerais, Rio de Janeiro, Rio Grande do Norte, Bahia e Maranhão, bem como do Distrito Federal somente com relação aos seguintes títulos constantes dos respectivos regulamentos:

---

(68) TORANZOS, Fausto I, Estatística. Editora Mestre Jou - São Paulo - 1ª Ed. - 1969 - pág. 307 e 329.

(69) WALLIS, W. Allen - ROBERTS, Harry - Estatística - Editora Fundo de Cultura S/A - Volume 1 - Rio-SP-Lisboa - 1964 - pág. 147 a 173.

(70) BÍBLIA SAGRADA - Editora Ave Maria Ltda. - São Paulo - 1968 - Católica. Sociedades Bíblicas Unidas - Rio - 1950 - Protestante.

fato gerador  
imunidade - não incidência  
isenção  
diferimento  
suspensão

Os números demonstram, já que se trata de Estados de di  
versas partes do país, que o fenômeno é nacional.

Assim, para se saber se o imposto deve ou não ser recol  
hido em determinada operação, o contribuinte deverá ler, em média,  
mais de 6000 palavras em cada unidade da Federação, como se verifica  
ca pelo demonstrativo a seguir:

## DISPOSITIVOS DO REGULAMENTO DO ICM EM VIGOR NO EXERCÍCIO DE 1978, NAS UNIDADES FEDERATIVAS CITADAS

| ESTADO | FATO GERADOR |     |       | N/INC.- IMUNIDADE |       |       | ISENÇÕES |     |        | DIFERIMENTO |     |       | SUSPENSÃO |     |       | SOMATÓRIO |       |        |
|--------|--------------|-----|-------|-------------------|-------|-------|----------|-----|--------|-------------|-----|-------|-----------|-----|-------|-----------|-------|--------|
|        | A            | B   | C     | A                 | B     | C     | A        | B   | C      | A           | B   | C     | A         | B   | C     | A         | B     | C      |
| DF     | 7            | 109 | 752   | 3                 | 132   | 724   | 3        | 381 | 2.781  | -           | -   | -     | 3         | 65  | 507   | 16        | 687   | 4.764  |
| SP     | 3            | 86  | 944   | 1                 | 128   | 1.381 | 3        | 993 | 10.128 | -           | -   | -     | -         | -   | -     | 7         | 1.207 | 12.453 |
| SC     | 3            | 68  | 476   | 1                 | 1.138 | 5.680 | -        | -   | -      | 1           | 213 | 1.065 | -         | -   | -     | 5         | 1.419 | 7.221  |
| MG     | 2            | 64  | 638   | 1                 | 139   | 1.112 | 1        | 469 | 4.221  | 3           | 37  | 333   | 2         | 65  | 585   | 9         | 774   | 6.889  |
| RJ     | 7            | 96  | 946   | 3                 | 133   | 1.064 | 3        | 329 | 2.294  | -           | -   | -     | 3         | 102 | 1.122 | 16        | 660   | 5.426  |
| RN     | 6            | 201 | 1.407 | 1                 | 341   | 2.387 | 4        | 549 | 3.834  | -           | -   | -     | -         | -   | -     | 11        | 1.091 | 7.628  |
| BH     | 2            | 91  | 637   | 1                 | 114   | 798   | 1        | 353 | 2.471  | 10          | 132 | 792   | 1         | 47  | 378   | 15        | 737   | 5.076  |
| MA     | 2            | 88  | 716   | 2                 | 103   | 782   | 3        | 392 | 3.096  | 3           | 26  | 202   | 2         | 73  | 608   | 12        | 682   | 5.404  |

SIGLAS: DF - Distrito Federal

SP - São Paulo

SC - Santa Catarina

MG - Minas Gerais

RJ - Rio de Janeiro

RN - Rio Grande do Norte

BH - Bahia

MA - Maranhão

LETRAS: A - Número de artigos

B - Número de Linhas impressas

C - Número de palavras impressas

OBS.: A legislação consultada consta relacionada na  
Bibliografia

Fazendo-se, agora, uma aproximação estatística dos dados colhidos, chegar-se-á à conclusão de que o Estado de São Paulo, que dispõe da legislação aparentemente mais abundante, trata o ICM a nível estadual em 128.136 linhas impressas, o que acaba dando 1.409.496 palavras, como já foi dito anteriormente.

Usando-se o quadro apresentado, ver-se-á que para tratar do fato gerador, da não incidência, imunidade, isenção, diferimento e suspensão, o mesmo Estado o faz em 12.453 palavras.

Tomados os Estados de Santa Catarina, Minas Gerais, Rio de Janeiro, Rio Grande do Norte, Bahia, Maranhão e o Distrito Federal, dos quais temos dados de 1978, chegaremos à conclusão de que esses Estados disciplinam o mesmo assunto, a nível estadual, em 6058 palavras em média.

Pelas amostragens feitas com as legislações de outros Estados não citados, chega-se à conclusão de que 6.058 palavras, apesar de haver variações significativas, correspondem efetivamente a um número próximo da média, se excluirmos São Paulo.

Entretanto, apesar desta grande quantidade de dispositivos que regem a matéria, não se estabeleceu, até hoje, uma filosofia econômica nacional mais abrangente, a qual, dentro de grandes linhas mestras, estabeleça os critérios básicos a serem seguidos, sempre que se proceder a alguma modificação, na área dos tributos.

Por essa razão, além dessa abundância de dispositivos, ou justamente por causa dela, ocorrem freqüentes e indesejadas injustiças de ordem econômico-tributária, principalmente através da concessão de benefícios fiscais a determinado produto, ignorando-se a existência de outro similar, que continua a sofrer o gravame.

Essa falta de uma ideologia definida cria uma outra posição dificilmente sustentável no campo social. Poder-se-iam enumerar variados exemplos. Fica-se, entretanto, num só, que é suficientemente esclarecedor: enquanto o peru, não recolhe o ICM, a farinha de mandioca, paga o imposto à alíquota normal.

Analisando este aspecto particular, faltaria agora apurar-se o comportamento da legislação do ICM nos Estados, como um todo. A primeira dificuldade encontrada consiste no fato de que muitos Estados periodicamente, consolidam suas legislações.

Existe, então, para exemplificar, o regulamento de 1973, que foi revogado pelo de 1975, que por sua vez foi revogado pelo de 1976, o qual vigorou até 1978, quando foi substituído por outro.

Como proceder?

Para as operações futuras o contribuinte naturalmente deverá orientar-se pelo texto novo. Com relação aos fatos passados, como por exemplo, isenções, diferimentos, suspensões, reduções de base de cálculo, alíquotas, créditos presumidos, prazos de recolhimento, parcelamentos de notificações fiscais, penalidades, documentos, regimes especiais, etc., principalmente quando ocorre a intervenção do fisco, com frequência é necessário recorrer-se a textos legais mais antigos.

Como um regulamento médio, pelas legislações analisadas, atinge atualmente mais de 500 páginas, tem-se a seguinte situação:

O regulamento quando é editado, corresponde a mais de 500 páginas. A isto se acrescem novos convênios realizados periodicamente, leis disciplinando penalidades, prestacionamentos, etc., decretos regulamentadores, portarias, ordens de serviço, circulares, para citar-se alguns exemplos.

Assim, ao juntar-se tudo o que está em vigor em cada Estado, chegar-se-á, sem muita dificuldade, a números muito mais expressivos. Entretanto, a grande dificuldade consistirá em descobrir-se em muitos Estados, o que efetivamente está em vigor e o que foi revogado, devido às constantes mutações.

Para as situações pretéritas, principalmente para as discussões tanto no contencioso administrativo como no judiciário, são aplicáveis hipóteses previstas em leis e regulamentos já revogados.

O Código Tributário Nacional estabeleceu que o direito da Fazenda Pública constituir crédito tributário se extingue após cinco anos, dentro das condições previstas em seus artigos 173 (71)

---

(71) Art. 173 - O direito de a Fazenda Pública constituir crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado;

Parágrafo Único - O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

e 174 (72), o que dificulta o tratamento do assunto.

Chega-se a um impasse. Hoje é muito difícil estabelecer-se o que está em vigor e quais os dispositivos legais que, embora já revogados, ainda possam ser necessários às partes envolvidas numa discussão do contencioso.

Pela juntada aos regulamentos estaduais que se poderão fazer necessários, de legislação esparsa, convênios, etc., chegar-se-á à conclusão de que os números paulistas, dentro do enfoque da situação, não são tão expressivos como parecem à primeira vista e poderão ser superados por alguns dos demais Estados. Para exemplificar, cita-se o caso catarinense.

Em Santa Catarina, vigoraram seis regulamentos diferentes desde a implantação do ICM. Foram aprovados pelos decretos nºs 4.922 de 28 de dezembro de 1966, 8.130 de 16 de junho de 1969, 683 de 3 de setembro de 1971, 205 de 14 de maio de 1973, 2.810 de 13 de junho de 1977 e 5.577 de 18 de agosto de 1978.

Analisando apenas os três mais recentes, ver-se-á que o de 1973, com os adendos que lhe são próprios, está contido em 185 (73) páginas, o que corresponde a aproximadamente 84.736 palavras, o de 1977, nas mesmas condições, aumentou para 132.600 palavras (74) e finalmente o de 1978 (75), que já ultrapassou 140.000 palavras.

Se a isto forem acrescidas as demais disposições aplicáveis na área do ICM, os convênios, as leis, decretos e portarias, que vigoraram entre a publicação de um regulamento e a sua substituição pelo seguinte, veremos que existem mais de 1.500 páginas de legislação relacionada com o ICM em vigor ou revogada, mas ainda

---

(72) Art. 174 - A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva.

Parágrafo único - a prescrição se interrompe:

I - pela citação pessoal feita ao devedor;

II - pelo protesto judicial;

III - por qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor;

IV - por qualquer ato inequívoco, ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor.

(73) VIEIRA, Antônio Carlos - DELLAGNELO, José Aleixo - ICM em Santa Catarina, Decreto 205 de 14.05.73 - G. Meyer S/A - Joinville - 1973 - fls. 132 a 317.

(74) CONSOLIDAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA - Decreto 2.810 de 13 de junho de 1977 - Imprensa Oficial do Estado de Santa Catarina - Florianópolis, SC. - 1977.

(75) CONSOLIDAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA - Decreto 5.577 de 18 de agosto de 1978 - IOESC - Florianópolis, SC - 1978.

capaz de produzir efeitos no contencioso tributário.

Ao se tomar, então, vinte e dois Estados da Federação e lhes acrescentar o Distrito Federal, ter-se-á vinte e três unidades com uma média de três livros de 500 páginas de legislação do ICM, cada um.

Isto daria 69 livros ao todo, sem se contar com a legislação federal a respeito do mesmo assunto, bem como a dos territórios, onde somente compete à União legislar sobre a matéria.

Os dispositivos legais se repetem muito, tanto assim que a lei estadual repete o que dizia a legislação federal, assunto, que vem regulado por decretos, os quais novamente repetem com alguns acréscimos o que já consta da legislação federal, dos convênios e das leis estaduais. Isto ocorre de Estado para Estado, só com numerações diferentes e pequenas alterações de redação e disposição dentro do texto legal, obrigando o contribuinte a um constante alerta.

Se essa legislação estivesse facilmente disponível, com bons índices remissivos, a dificuldade não seria tão grande. Mas na verdade, trata-se de uma legislação esparsa, muito desorganizada e, em freqüentes casos, de difícil entendimento, às vezes até contraditória.

O pequeno e médio contribuintes, simplesmente não tem condições de se assenharearem da situação e os grandes contribuintes, com estabelecimentos em diversas unidades federadas, somente o conseguem com dificuldade, mediante a manutenção de assessorias especializadas.

Mesmo assim, também os grandes contribuintes de vez em quando são levados a apuros.

Se a legislação permanecesse relativamente estável, não haveria problemas tão graves. Porém, como as exceções atingiram dimensão sem controle, vão surgindo cada vez mais dificuldades de se manter o sistema viável.

Assim, via convênio, cria-se uma exceção. Posteriormente, verifica-se que essa exceção, além de atingir uma área desejada, atinge também outra, da qual não se havia cogitado. Cria-se então a exceção da exceção. Entretanto, é bem possível que surjam novas dificuldades e assim, por outro convênio, introduz-se outra alteração, que deverá alterar a alteração anterior.

Isto vai-se repetindo a nível nacional ao ritmo de 4 convênios em 1967, 4 convênios em 1968, 1 convênio em 1969, 8 convênios em 1970, 16 em 1971, 20 em 1972, 9 em 1973, 17 em 1974, 57

em 1975, 54 em 1976, 41 em 1977, 39 em 1978 e 28 em 1979, isto sem falar em protocolos, ajustes SINIEF, aditivos, etc. Na área esta dual, são editados periodicamente novos regulamentos, leis dispendo sobre penalidades, prazos de pagamento do imposto e outras disposições acessórias.

Não raramente, um contribuinte aceita um pedido de fornecimento de mercadorias dentro de um determinado regime, celebra o contrato com seu cliente e no meio da operação, vê-se surpreendido pela mudança da sistemática de tributação.

Um procedimento dessa natureza, poderá aumentar ou diminuir os custos até o valor correspondente à alíquota do imposto ou ir até além, nos casos em que se permite a manutenção dos créditos pela entrada das matérias primas.

Em atividades empresariais, onde a margem de lucro líquido com freqüência se situa em níveis baixos, uma diferença de 5, 11 ou 14%, pode levar o fornecedor a arcar com prejuízos insustentáveis ou a obter lucros imerecidos, não decorrentes de sua capacidade empresarial, mas sim, de uma simples alteração do texto de lei. As dificuldades que tal volume de alterações na legislação provoca são muito freqüentes e para exemplificar citar-se-ão dois casos que ocorreram.

Determinada cooperativa, que se dedica à produção de leite "in natura" para consumo popular, enfrentava o seguinte problema: durante o verão ocorria um excesso de produção de leite em relação à demanda, o qual não tinha condições de ser aproveitado. No inverno, ocorria a falta do produto. Visando solucionar o problema, contratou a cooperativa a transformação do leite natural em leite em pó, numa outra unidade da Federação, para no período de escassez diluí-lo, adicionando-o ao leite natural. A remessa para a industrialização, em outro Estado não estava sujeita ao ICM. Feito o contrato entre os dois estabelecimentos interessados, foi revogado através de convênio, o dispositivo legal que permite a remessa e o retorno isento, de produtos naturais que fossem encaminhados a outra unidade da Federação para serem industrializados. Como a saída posterior do leite não era tributada, o contribuinte ficou diante do seguinte impasse: pagando ICM, a operação seria anti-econômica e conseqüentemente continuaria a haver excesso do produto no verão e falta no inverno. Houve então a necessidade de prolonga das "démarches" para solucionar o problema daquele contribuinte. Finalmente, via convênio, alterou-se o convênio anterior, que por sua vez havia sido alterado por outro anterior. Perdeu-se uma sa



fra, mas até que surja nova modificação, o assunto está resolvido.

Também o inverso ocorre. Determinado estabelecimento industrial, contratou o fornecimento de um produto por preço fixo, para a entrega em condições de funcionamento no estabelecimento do destinatário. Segundo rezava o contrato, o preço incluía todas as despesas de transporte, impostos, frete e seguro que viessem a incidir sobre a operação. Logo após a assinatura do contrato, o produto foi isentado, beneficiando sensivelmente o estabelecimento produtor da mercadoria. Neste caso, houve um inesperado acréscimo da margem de lucro líquido.

Entretanto, além desse tipo de problema, o que nos parece ser realmente o aspecto mais sério, são os custos empresariais para o cumprimento de todas as disposições acessórias de que tratam os regulamentos do referido imposto.

Provavelmente, a empresa de porte consiga diluí-los em meio à sua grande produção, mesmo à custa da necessidade frequente de alterar sistemas de computação e escrituração, bem como digedir o acúmulo de créditos de exportação e outros créditos, cuja possibilidade de transferência ou aplicabilidade também variou seguidamente nos últimos anos.

Surgem então as mais interessantes distorções, como por exemplo as do pequeno empresário, que diante da impossibilidade de acompanhar a sistemática vigente, simplesmente entrega toda a sua escrita a um guarda-livros, que à falta da possibilidade de fazer outra coisa, passa a produzir uma escrita totalmente dissociada da realidade de seu cliente.

Se cumprida à risca a legislação em vigor, seu estabelecimento iria sossobrar em meio a tantas exigências. Assim, por mais nobres que tenham sido os objetivos do legislador, o que realmente acaba acontecendo é que a lei obriga o contribuinte a produzir uma escrita fictícia. Assim, os verdadeiros objetivos de uma legislação, que seriam os de induzir o contribuinte, através da escrita, a controlar os seus custos e aumentar sua eficiência empresarial, acabam sendo distorcidos sensivelmente.

Quanto menor o estabelecimento, tanto mais irreal costuma ser a sua escrita, a qual, no entanto, se reveste das formalidades exigidas pela legislação.

Como esses malabarismos contábeis são relativamente trabalhosos, o profissional incumbido de elaborar uma escrita aceitável é outro produto das circunstâncias anômalas do sistema. Vê-se diante da contingência de ou produzir uma escrita irreal que permi

ta atender ao mesmo tempo aos interesses de seu cliente e às exigências do fisco ou perderá o primeiro para outro profissional , mais experiente. Com freqüência o trabalho contábil nessas circunstâncias, custa mais caro do que o imposto carreado aos cofres do Estado.

Enfim, tem-se a forma em uso apenas por ela mesma; quer dizer: estranhamente uma maneira alheatória que não o beneficia, sem a finalidade específica de controlar realisticamente a rentabilidade do estabelecimento e subsidiariamente servir para aferir o montante do imposto a ser recolhido ao final de cada período de apuração.

De outro lado, seria recomendável que o ICM fosse um imposto relativamente neutro. Entretanto, os pequenos estabelecimentos, não tendo tão fácil acesso aos grandes fornecedores, já que o seu poder de compra reduzido também reduz o seu poder de barganha, tem de adquirir matérias primas e produtos que irão comercializar, por um custo inicial muito mais elevado.

Considerando que qualquer cliente, em condições normais, irá comprar o produto onde este custar menos, esse fato coloca o pequeno empresário numa situação difícil. Vendendo o produto com uma margem razoável e portanto a preços mais elevados que os grandes estabelecimentos, haverá encalhe. A solução será então reduzir a margem de lucro e procurar recuperar o terreno perdido através da evasão fiscal.

Talvez fosse mais correto dimensionar essas dificuldades de competição, após o que se concederia ao estabelecimento de pequeno porte um crédito fiscal presumido do ICM, para compensar, pelo menos em parte, essa desvantagem e a partir daí criar-se mecanismos realmente eficientes para coibir a evasão do tributo.

Os defeitos do ICM, na sua forma atual, foram objeto de recente entrevista concedida pelo Ministro do Planejamento Antônio Delfim Netto à Gazeta Mercantil, da qual transcrevemos alguns pontos.

*"Na verdade o ICM não é um imposto que se preste para Estados federados. Pode funcionar muito bem em países onde o governo central tem amplos poderes sobre a vida da nação. Mas em repúblicas federadas como o Brasil e os Estados Unidos, este tipo de imposto sempre apresenta dificuldades de funcionamento."*

*"O ministro do Planejamento não chega a falar em reforma tributária, mas diz que é preciso redefinir alguns aspectos do siste*

*ma atual."* (76)

Verifica-se, portanto, que os altos escalões governamentais estão preocupados com o rumo tomado por esse tributo e que existe um empenho no sentido de se achar soluções.

### 3.5. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA (ISQN ou ISS)

Dos 3.952 municípios do país, em 1975, setenta por cento, ou seja 2.757 não alcançavam uma população de vinte mil habitantes (77).

Trata-se do grande interior brasileiro, onde o nível de escolarização do povo é precário, as dificuldades são enormes e as elites locais freqüentemente não tem condições de criar e aplicar os instrumentos legais que tornariam viável a cobrança efetiva do ISQN.

O problema é tão sério, que número sensível de municípios ainda hoje se debate com a tarefa de elaborar um código tributário do município. Conseqüentemente, na maioria deles, nem são conhecidas as possibilidades que o imposto sobre serviços poderia representar em termos de arrecadação.

Em outros, as dificuldades políticas são insuperáveis, como é o caso das municipalidades que, para terem em seu território uma oficina mecânica, um posto de gasolina, um dentista, um médico e uma parteira, preferem isentá-los desse tributo, já que os serviços por eles prestados são muito mais importantes, em termos sociais, do que seria o imposto eventualmente por eles recolhido.

Devido a essas circunstâncias, trata-se de um tributo que produz resultados razoáveis em termos de arrecadação nos centros maiores, nas cidades de alguma expressão e nada ou quase nada significa para a maioria das menores, onde inclusive chega a não ser arrecadado.

Segundo dados fornecidos pelo Dr. Francisco Cyrillo Corrêa, titular da Assessoria Técnico-Financeira da Secretaria da Fa

---

(76) DELFIM NETTO, Antônio - Delfim faz restrições ao ICM - Gazeta Mercantil - 19 de março de 1980 - pág. 3

(77) IBGE - BRASIL - Estimativa da população residente nas regiões fisiográficas, Unidades da Federação, Microrregiões homogêneas, Áreas metropolitanas e Municípios em 1º de julho de 1975, IBGR - Rio - 1975.

zenda do Estado de Santa Catarina, nos municípios pequenos, o ISQN arrecadado se situa em torno dos 3% do orçamento municipal, não chegando a ultrapassar 5%, salvo raríssimas excessões.

Normalmente, 90 a 98% da receita financeira das prefeituras decorre de receitas transferidas do ICM e do Fundo de Participação dos Municípios.

Poder-se-ia argumentar, então, que o imposto não é exigido como deveria ser nas regiões mais atrasadas e sem grande expressão econômica, por falhas de ordem estrutural.

Mas isto representa apenas uma meia verdade, pois se o imposto existe, deve servir como um dos sustentáculos econômicos, não só aos grandes, mas também e principalmente aos pequenos municípios, que são muito mais carentes e portanto precisam desesperadamente de recursos.

Mas, também nas municipalidades de maior porte, o ISQN não assume características expressivas. Num município como o de Joinville (78) em Santa Catarina, ele não chega a representar 8% da receita financeira, o mesmo se repetindo com pequenas variações para maior ou para menor nos outros municípios de maior porte.

Trata-se, portanto, de um tributo sem grande expressão econômica, sendo que quase todas as prefeituras enfrentam grandes dificuldades de ordem política e técnica para arrecadá-lo.

Isso se torna ainda mais difícil pelo fato de o imposto incidente sobre um serviço realizado em qualquer produto comercializado posteriormente, não poder ser abatido em operações futuras, de outro imposto, como por exemplo do ICM.

Para o tributo analisado, a Constituição Federal, o Decreto-Lei nº 406 de 31 de dezembro de 1968, com as alterações introduzidas pelo Decreto-Lei nº 834 de 8 de dezembro de 1969 e a Lei Complementar nº 22 de 9 de dezembro de 1974, estabeleceram as linhas mestras.

Como a maioria das municipalidades só tem condições de cobrar o ISQN relativamente a 2 ou 3 itens constantes da Lista de Serviços, sua legislação é bastante simples, mas em boa parte das comunas, está totalmente superada.

Já nos grandes centros, onde se realizam operações constantes em quase todos os itens da lista, essa legislação chega a ser altamente sofisticada.

---

(78) Dados fornecidos pela Assessoria Técnico Financeira - Secretaria da Fazenda.

O imposto analisado possui alíquotas diversificadas, aplicáveis a atividades determinadas.

Assim, as alíquotas que mais freqüentemente recaem sobre o preço do serviço são de 2, 3, 5 ou 10%. Ocorrem também hipóteses em que a base imponible se constitui do preço do serviço com deduções, hipótese em que também se aplicam as alíquotas acima mencionadas.

Normalmente, nas atividades relacionadas com a execução de obras hidráulicas e de construção civil em geral, aplica-se, a título de imposto, o percentual de 2% sobre a base imponible.

Já para as diversões, como cinema, dancings, parques de diversão, etc., a alíquota usualmente exigida é de 10%.

Para as demais operações sujeitas ao ISQN, quando o imposto recai sobre o preço do serviço, o percentual mais freqüentemente aplicado é de 5%.

Outra forma de se calcular o imposto ocorre quando este alcança trabalho pessoal do próprio contribuinte e serviços prestados por determinadas sociedades profissionais. Nessa hipótese, as alíquotas podem ser fixas ou variáveis, conforme estabelece o art. 72. n.I do Código Tributário Nacional. Normalmente, utiliza-se nessa hipótese a técnica do imposto fixo, com fundamento no salário mínimo, variando o valor a ser recolhido de acordo com o tipo de atividade exercida, localização do contribuinte, etc..

Bernardo Ribeiro de Moraes, esclarece o seguinte sobre a forma de cálculo do imposto:

*"Com o conhecimento da base imponible (preço do serviço, com deduções e base diferente do preço) e das alíquotas tributárias (alíquotas variáveis e alíquotas fixas ou variáveis), o aplicador da lei poderá, facilmente, fazer o cálculo do imposto.*

*Para as atividades oneradas pelo preço do serviço, com ou sem deduções, o ISS deverá ser calculado mediante a aplicação da seguinte fórmula:*

*ISS = parâmetro X alíquota."*

*"Já nas demais atividades, cuja base imponible se encontra em função da natureza do serviço e de outros fatores (zona em que se situa o local de atividades, instalações, etc.) o ISS será alcançado da seguinte forma:*

*a) para os casos de trabalho pessoal do próprio contribuinte, a natureza do serviço, prevista na catalogação da lei ordinária, dará de imediato a percentagem do salário mínimo ou um fixo exigido.*

b) para a hipótese de sociedade profissional, o cálculo do ISS deverá ser feito da mesma forma que o caso anterior (trabalho pessoal do próprio contribuinte), sendo o tributo devido em função do número de profissionais que trabalham para a respectiva sociedade (seja sócio, empregado ou não)."

"O alcance da lei ordinária se circunscreve ao limite territorial do Poder Tributante, não podendo sua eficácia abranger fatos geradores ocorridos em outro município."

"A obrigação tributária relativa ao ISS deve ser calculada com respeito aos três critérios quanto à sua base de cálculo: preço do serviço (regra geral); preço do serviço com deduções 1ª exceção; e parâmetro diferente do preço do serviço (2ª exceção). Fora das três formas de cálculo, inexistente outra. Todavia, nem sempre o Fisco pode encontrar o preço do serviço com facilidade e antes do fim de cada exercício. Para certos casos, o Poder Público pode adotar o regime de estimativa. Estimativa é previsão, cálculo, antevisão, avaliação. Regime de estimativa é uma forma de se pagar o ISS, partindo de uma estimativa ou arbitramento do valor provável do preço do serviço, do qual se infere o ISS que seria devido em determinado período ou exercício."

Repete-se, portanto, no caso do ISQN, o mesmo fenômeno dos demais impostos até agora analisados. Apesar de a legislação federal fixar as diretrizes gerais, aos municípios compete instituir o imposto e portanto legislar a respeito.

As leis municipais disciplinando locais e formas de recolhimento, prazos, alíquotas, quais os documentos a serem utilizados, quais as penalidades e ainda as disposições acessórias em geral, são tantas e tão variadas, que uma tentativa de alinhá-las frustrou-se à falta de elementos confiáveis, que permitissem a obtenção de dados aproximados. É praticamente impossível obter-se hoje toda a legislação municipal tratando do ISQN e em vigor no território nacional.

Esse fato representa mais um obstáculo à desburocratização do sistema tributário brasileiro.

### 3.6. IMPOSTO SOBRE A EXPORTAÇÃO

Os países que não alcançaram a auto-suficiência na área dos carburantes, com o contínuo aumento do preço desses produtos, para compensar suas dificuldades no balanço de pagamentos, se viram forçados a empreender um grande esforço exportador. Insensata seria, nessas circunstâncias, a aplicação indiscriminada de um imposto incidente sobre as exportações e com isto reduzir a capacidade de competição no mercado exterior.

Assim, o imposto sobre a exportação, no Brasil, é relativamente simples e somente alcança certos produtos em função de situações conjunturais ou então porque a tributação não lhes afeta a competitividade.

Mas também o imposto único sobre minerais, incidindo às alíquotas de 7,5% sobre o ferro e o manganês e à alíquota de 4% sobre os demais minerais exportados, assume características de imposto sobre a exportação.

### 3.7. IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO

Com base nos mesmos argumentos adotados para estimular as exportações, procurou-se criar mecanismos tributários visando dificultar a entrada no país de produtos estrangeiros.

Assim, aqui houve uma dinâmica legal muito significativa, tanto assim que, entre 1966 e 1977 entraram em vigor 36 Decretos-Lei, 5 Leis, 20 Decretos Legislativos e 17 Decretos (80), o que tem o mérito de dificultar importações desnecessárias, mas também dificulta incrivelmente importações absolutamente necessárias de máquinas, equipamentos e outros produtos imprescindíveis para o desenvolvimento nacional. Esses produtos, para poderem ingressar no país, sujeitam-se a uma extensa gama de exigências de ordem burocrática, que além de demandarem tempo, dificultam frequentemente a expansão dos setores mais dinâmicos da economia.

### 3.8. IMPOSTO SOBRE COMUNICAÇÕES

Este imposto até hoje não foi implantado por lei federal, apesar de estar prevista a sua instituição.

---

(80) LEX - Índice - 1964 a 1977 - pág. 287 a 290.

Não se abordará com maiores detalhes os impostos a seguir enumerados, que de alguma forma podem influir no preço das mercadorias ou dos serviços:

### 3.9. IMPOSTO SOBRE A TRANSMISSÃO DE BENS IMÓVEIS E DIREITOS A ELES RELATIVOS

Trata-se de um imposto que pode influir sobre o preço final do imóvel. Entretanto, a venda desses bens está envolvida em outro processo, já que esse estudo pretende abranger os impostos que incidem sobre a produção e circulação das mercadorias bem como sobre os serviços prestados.

### 3.10. IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES DE CRÉDITO, CÂMBIO E SEGURO E SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS A TÍTULOS E VALORES MOBILIÁRIOS

Este imposto pode influir sobre o preço final do produto ou serviço prestado. Por essa razão, cogitou-se a princípio, incluí-lo também nesta proposta. Entretanto o seu mecanismo e as operações envolvidas são muito complexos e diferentes, razão pela qual uma inclusão no sistema sem uma série de providências legais preparatórias anteriores, tumultuaria o processo. Assim, resolveu-se desistir de sua inclusão.

### 3.11. IMPOSTO ÚNICO SOBRE COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES LÍQUIDOS E GASOSOS

A conjuntura mundial exige atualmente dos países carentes de petróleo, um grande esforço, visando impedir o excesso de demanda, sem comprometer demasiadamente as outras grandes metas nacionais. Esse esforço envolve procedimentos tributários e não tributários em condições de serem alterados com grande rapidez.

Assim, não é recomendável modificar-se a sistemática desse imposto antes que se estabilize o problema energético, ainda mais que a forma de aferição do montante a recolher difere substancialmente dos demais impostos que se irá analisar. Entretanto, a longo prazo, poder-se-á encontrar fórmulas que permitam sua incorporação ao imposto federal sugerido.



### 3.12. IMPOSTO ÚNICO SOBRE ENERGIA ELÉTRICA

Trata-se de outro imposto profundamente vinculado à situação energética do país, com sistemática de funcionamento muito diversa dos demais impostos indiretos que pretendemos analisar. Por essa razão, resolveu-se excluí-lo deste estudo. Entretanto, o bom senso recomendaria que, a longo prazo, os produtos energéticos viessem a ser incluídos no campo de incidência do tributo federal proposto.

### 3.13. RESUMO

Procurando resumir alguns aspectos dessa análise preliminar, chega-se à conclusão que:

a) não se alcançou ainda a meta dos idealizadores do CTN, que se propunham dar mais ênfase aos impostos apoiados economicamente sobre a renda distribuída, ao invés de apoiar o maior volume da receita sobre a formação do produto nacional.

Também não poderia ser diferente, já que estados e municípios dependem, para a formação de sua receita, quase que exclusivamente do produto dos impostos que incidem sobre a produção e circulação das riquezas, ao passo que o Imposto de Renda não chega a representar, em média, 25% da receita da União no período de 1967 a 1977, em grande parte pelo fato de os índices de evasão ainda serem muito elevados.

b) componente muito significativo dos orçamentos da União, Estados e Municípios é representado pelos tributos que se pretende analisar ou seja; o IPI, o IUM, o ISTR, o II, o IEXP., o ICM e o ISQN. Eles representaram aproximadamente 65% do montante, global dos impostos arrecadados no país somando-se o total recolhido aos cofres públicos das três competências acima enumeradas, no período de 1974 a 1977 (81) (82) (83) (84).

---

(81) Orçamento da União para o exercício de 1979.

(82) Almanaque Abril - 1979 - pág. 53.

(83) Dados fornecidos pela Assessoria Técnico-Financeira da Secretaria da Fazenda do Estado de Santa Catarina.

(84) Estimativa baseada em dados fornecidos pela Assessoria Técnico-Financeira da Secretaria da Fazenda do Estado de Santa Catarina.

Além desses, com exceção do imposto sobre a renda, o imposto que incide sobre combustíveis e lubrificantes e o incidente sobre operações financeiras, os demais ocupam posições bastante marginais. Se for possível portanto, condensar os sete tributos anteriormente enumerados numa quantidade menor, ficará reduzida a burocracia e lucrarão todos, tanto o empresário quanto o poder p<sub>u</sub>blico.

#### 4. AS NOVAS SOLUÇÕES

*"Para todos os processos vitais vale a segunda lei da termodinâmica, a qual diz que o estado natural da matéria é o caos e que todas as coisas tem a tendência de se decompor em confusão e desordem.*

*Sistemas vivos são compostos de matéria altamente organizada, eles transformam a desordem em ordem, mas isto representa uma constante luta contra o processo de dissolução.*

*A ordem é mantida através da absorção de energia vinda de fora, que mantém o sistema com vida." (85)*

A técnica de legislar se assemelha muito ao processo vital. Trata-se também de um processo vivo que tende ao caos e à desordem, o que poderá acabar provocando sua decomposição.

É necessário que ele receba continuamente nova energia, vinda sob a forma de correções de rumo que visem manter o texto vivo, dinâmico e adaptado à realidade social e econômica de sua época.

Entretanto, estas correções sempre deverão ser feitas com muito cuidado e critério para evitar que o sistema fique enfermo por falta ou excesso de alimentação.

Assim, quanto mais impostos o sistema comportar, tanto mais estará sujeito a conflitos de toda ordem, o que exigirá por parte tanto do executivo, como por parte do legislativo e do judiciário, redobrada atenção, visando evitar que o mesmo se deteriore.

O procedimento deverá ser sempre no sentido de simplificar e unificar procedimentos, evitando o mais possível a criação de exceções. Raciocinando nesse sentido, poder-se-ia chegar à conclusão que o ideal seria alcançar-se um dia um sistema fiscal que comportasse apenas um imposto essencial, o imposto sobre a renda. Pois, em tributando a renda das pessoas, estar-se-ia adotando o procedimento socialmente mais justo.

---

(85) WATSON, Lyall - Geheimes Wissen - Das Natürliche des Übernatürlichen - S. Fischer Verlag GmbH, Frankfurt am Main-1976.

Entretanto, dadas as imensas dificuldades de ordem prática a serem superadas para tanto, tem-se certeza que os impostos indiretos ainda por muito tempo representarão parte substancial dos orçamentos.

Outrossim, cumpre lembrar que Voltaire dizia "Impôt unique, impôt inique" (imposto único, imposto iníquo) (86), se bem que ao se referir ao assunto, estivesse imbuído de concepções fisiocráticas em matéria fiscal (87). Portanto, a experiência do Marquês de Bade (86), único príncipe que teve a ousadia, até hoje, de realmente implantar um só imposto, incidente sobre as terras e bens de raiz, continuará, a ser por muito tempo, um exemplo solitário.

Mesmo os países que atingiram o mais elevado nível econômico, como a maior parte das nações da Europa ocidental, não poderiam, a despeito de seu desenvolvimento, capacidade de produção e nível de vida dos seus habitantes, arriscar-se a implantar um imposto sobre os rendimentos, como sustentáculo de sua fiscalidade.

Essa modificação geraria um grande número de injustiças, pois acabaria prejudicando muitos contribuintes, principalmente os assalariados de baixa renda, já que a carga resultante, acabaria viciada de muitas distorções decorrentes da inexistência, até hoje, de métodos precisos que permitam avaliar certas categorias de ganhos.

Evidente, que deverão existir soluções para essa dificuldade, entretanto será necessário tempo para a criação das condições técnicas para tanto, bem como superar outros tipos de resistência da própria sociedade e que são principalmente de ordem cultural e psicológica.

O progresso econômico, social e cultural poderá acabar criando condições políticas para se chegar a esses objetivos. Entretanto, o que atualmente ocorre nos países mais adiantados é uma grande revolta contra o imposto sobre a renda.

Há inclusive, na Europa de hoje, um movimento visando reduzir o peso dos impostos, principalmente o imposto sobre a renda. Chegou-se à conclusão que um tributo que grava a renda de forma muito draconiana, tira o estímulo das pessoas empreendedoras,

---

(86) PHILIPPE, J.J. - La taxe sur la valeur ajoutée - Éditions Berger Levrault - Paris - 1973 - pág. 9.

(87) HUGON, Paul - História das doutrinas econômicas - Editora Atlas S/A - São Paulo - 1967 - fls. 100 a 113.

já que o maior esforço não será compensado por um acréscimo na renda. Há então o perigo de ocorrer a estagnação. Da teoria passou-se à prática, na Grã-Bretanha, que, numa reversão de expectativas, alterou a sua filosofia tributária. A respeito, a revista Visão faz uma análise muito significativa e da qual se transcreve os principais tópicos.

"Após constatar que a economia britânica está muito mais enferma do que imaginava, o novo Governo conservador da primeira ministra Margaret Thatcher começou a colocar em prática uma profunda mudança na política econômica. E o orçamento apresentado ao Parlamento pelo novo ministro do Tesouro, Sir Geoffrey Howe, e aprovado "in totum", mostra a determinação dos conservadores em cumprir o prometido na campanha eleitoral: substituir a ideologia socialista dos trabalhistas que, segundo Thatcher, "embotou o senso comum, escamoteando a realidade econômica". Sir Howe, que já durante a campanha eleitoral condenava o sistema tributário, "que pune o trabalho, a especialização, a poupança e a iniciativa", bem como os excessivos gastos públicos e, por extensão, o rápido crescimento dos empréstimos do setor público, pretende, a partir do novo orçamento, que chamou de "conjuntural", fazer uma reforma da política econômica. Destinado a reduzir a atuação do setor público, o novo orçamento exige uma importante mudança na tributação; a ênfase não mais será dada ao imposto de renda; ela recairá sobre o consumo. Igualmente impõe severos cortes nos gastos públicos que deverão afetar cada setor do "Estado Previdenciário de inspiração trabalhista".

O mais substancial dos incentivos à livre iniciativa será uma considerável redução do imposto de renda. A alíquota básica está sendo reduzida entre 3 e 30%, enquanto a alíquota máxima cairá de 83 para 60%. No último degrau da escala salarial, significará isentar perto de 1,3 milhão de pessoas de qualquer imposto. Mas os maiores beneficiários serão pessoas de maior poder aquisitivo; o objetivo é encorajar aqueles que geram riqueza, tanto empresários quanto assalariados, a investir mais em atividades produtivas dentro do país e não, como ocorria, levar seu dinheiro para o exterior, criando riquezas para outros. Em contrapartida, haverá um substancial aumento dos impostos indiretos, mais especificamente sobre bens e serviços. Assim, o imposto sobre o valor agregado (IVA) semelhante ao ICM e IPI no Brasil, está sendo elevado para uma alíquota única de 15%, a partir da alíquota bási-

*ca anterior de 8% e 12,5% sobre os "artigos de luxo".*" (88).

Resta agora aguardar por alguns anos pelos resultados da experiência britânica, para se analisar os seus resultados.

Não existe assim, pelo menos para as próximas décadas, nem clima ou perspectiva de se implantar um imposto único sobre a renda. Desta forma, para suplementar a arrecadação, a solução mais sensata parece ser a de se recorrer ao imposto idealizado na França por Maurice Lauré (89), que já tem no Brasil uma respeitável descendência através do IPI, do ICM e, de certa forma, do IUM.

No entanto, a cópia ou as cópias feitas, saíram muito numerosas e complicadas. Seria desejável para o Brasil, a implantação aqui de um sistema de impostos indiretos mais próximo do modelo teórico, o qual dentro de sua simplicidade, contendo o menor número de distorções, neutro o mais possível não sirva de entrave ao desenvolvimento. Para tanto, procura-se voltar aos países mais adiantados, nos quais em outros tempos se buscou inspiração para criar o nosso sistema tributário na parte referente ao IPI e ICM, os quais evoluíram historicamente em sentido diverso dos tributos que lhes serviram de modelo. Parece-nos que, nessas mesmas fontes, se poderá buscar a inspiração para as futuras correções de rumo.

#### 4.1. O PIONEIRISMO FRANCÊS ANTES DA CRIAÇÃO DA COMUNIDADE ECONÔMICA EUROPÉIA (CEE)

Datam das primeiras décadas deste século as proposições pioneiras no sentido de se substituir o imposto cumulativo sobre vendas por um imposto não cumulativo, que passaria a incidir sobre o valor acrescido em cada etapa da circulação da riqueza.

Entretanto, as dificuldades a serem superadas eram imensas. Envolviam um número enorme de variáveis, inclusive algumas de dimensionamento penoso, conforme os parâmetros estatísticos e matemáticos, como as resistências psicológicas, a maior dificuldade de controle e conseqüente alteração nos índices de evasão fis

---

(88) REVISTA VISÃO - 23 de julho de 1979 - Volume 55 nº 2 - pág. 56 e 61.

(89) ZAVARIZI, Indio Jorge - ICM e a Federação - Tese de Pós Graduação - UFSC - Florianópolis - SC - Março de 1978.

cal. Assim, levou-se muito tempo para transformar a teoria em prática. Neste ponto, a atitude mais corajosa foi a francesa, que bem antes da criação da Comunidade Econômica Européia, decidiu tomar a iniciativa pioneira.

Justamente por ter sido pioneira, a experiência foi difícil e exigiu muitas correções de rumo; o que existe de brilhante no exemplo francês, no tocante à absoluta maioria das alterações feitas, foi de melhorar o sistema mediante sua gradativa simplificação.

Assim, à medida que a economia francesa se tornava cada vez mais complexa e sofisticada, o seu sistema tributário se tornava relativamente mais simples e fácil de ser entendido e aplicado.

Disto podemos tirar uma sábia lição, que se adapta perfeitamente ao caso brasileiro, onde a regra é caminhar-se exatamente no sentido inverso, através da criação continuada de novas exceções, novos formulários, coisas que, analisadas com mais profundidade, quase sempre servem apenas para atrapalhar a realização das transações envolvidas e conseqüentemente aumentar custos, refletindo-se negativamente no desenvolvimento da nação.

O desenvolvimento do sistema tributário francês se procedeu de forma a fundir gradativamente diversos impostos diferentes que gravavam os mesmos bens e serviços na mesma ou nas diversas fases de sua existência ou circulação.

Fundiram-se impostos, fundiram-se alíquotas.

Assim, lá o imposto sobre o valor acrescentado, passou por um longo processo de amadurecimento. A primeira TVA (Taxe sur la valeur ajoutée), introduzida pela Lei 54.404 de 10 de abril de 1954 (90), seguidamente modificada até a sua revogação, tinha competindo consigo dois outros tributos que gravavam o mesmo universo econômico. Assim, havia um tributo local chamado "taxe locale sur le chiffre d'affaires" (TL), tributo local cumulativo, arrecadado junto ao setor comercial e artesanal, não sujeito à TVA e recolhido aproximadamente por 1.600.000 contribuintes (91).

De outro lado, havia a "taxe sur les prestations de services" - taxa sobre a prestação de serviços, que atingia 200.000 (91) contribuintes e gravava cumulativamente todos os serviços, salvo

---

(90) PHILIPPE, J.J. - Op. Cit. Pág. 31 e 32.

(91) PHILIPPE, J.J. - Op. Cit. Pág. 33.

aqueles realizados por artesãos, desde vendedores de loteamentos, dos negociantes de bens e, até, pequenos produtores a partir de 1º de julho de 1965, dentro das condições estabelecidas em lei da época.

Finalmente a TVA, tributo não cumulativo, pago sobre o valor acrescido em cada operação e portanto gravando em parte a produção e em parte a comercialização das mercadorias. Era recolhida por perto de 300.000 contribuintes (92).

Como ocorre freqüentemente com os impostos indiretos do Brasil, os tributos franceses eram regidos por certos princípios comuns. Assim, eram comuns os conceitos legais que definiam as operações, a territorialidade do aproveitamento do crédito e o contencioso.

Ocorriam assim alguns fenômenos que lembram princípios legais comuns para diversos impostos no Brasil como acontece com o IPI, ICM, IUM, etc..

Na França, a TPS (taxa sobre a prestação de serviços), era dedutível da TVA. Certos contribuintes de um ou outro tributo podiam optar pela TVA - trabalhos de criação. (93)

Entretanto, apesar das semelhanças e intercomunicabilidades de seus créditos, cada um dos tributos era independente do outro e tinha campo de ação próprio. Assim, em princípio, a indústria cabia recolher a TVA, aos serviços a TPS e ao comércio varejista bem como ao artesanato a taxa local. Já o comércio atacadista estava enquadrado na TVA ou na TL.

#### 4.2. NECESSIDADES DA COMUNIDADE ECONÔMICA EUROPÉIA

Com a implantação da Comunidade Econômica Européia em 1957, verificou-se a necessidade urgente de se eliminar as sistemáticas tributárias divergentes de seus estados-membros, já que estas traziam uma série de distorções econômicas perigosas, capazes, de porem em risco os próprios objetivos da CEE, ou seja a implantação de um Mercado Comum Europeu, objetivo do último tratado de Roma.

---

(92) PHILIPPE, J.J. - Op. Cit. Pág. 33.

(93) Institutos de beleza, salão de cabeleireiro, alta costura, etc.



Assim, a CEE passou a procurar uma solução condizente para o problema. Optou pela harmonização da legislação tributária dos países-membros, harmonização que no entanto não significava uniformidade e unificação tributária entre os mesmos, o que era não só inconveniente como praticamente impossível devido às condições econômico-sociais peculiares a cada um. Também não se desejava transferir o poder fiscal para uma organização supra-estatal, através da renúncia, por parte dos estados-membros, ao poder de legislar sobre matéria fiscal. O que se pretendia era a reforma do sistema tributário de cada país-membro, fazendo com que ocorresse o entrosamento dos sistemas fiscais, favorecendo assim o funcionamento do MCE.

Visando alcançar os objetivos acima, e que interessavam à época à Alemanha, Bélgica, França, Holanda, Itália e Luxemburgo, a CEE, em cinco de abril de 1960, "constituiu a Comissão Neumark com o objetivo de examinar a existência de disparidades na estrutura fiscal dos países-membros, e em que medida elas impediam o estabelecimento de um mercado comum", bem como "examinar em que medida seria possível eliminar essas disparidades" (94).

Criaram-se para tanto três subgrupos, cada qual com uma tarefa específica, mas com o objetivo último de se encontrar a harmonização fiscal. A comissão concluiu que a solução melhor seria a adoção, por parte de todos os países-membros, de um imposto sobre vendas do tipo "valor acrescentado", inspirado no sistema francês.

Os trabalhos dessa comissão resultaram no que ficou sendo conhecido como a primeira direttriz do Conselho da CEE, onde se expunham os critérios de harmonização dos impostos sobre vendas, as características fundamentais do novo imposto e o processo de sua implantação, que se faria em três etapas.

Essa primeira direttriz foi divulgada pela CEE, apenas a 9 de junho de 1964, já com modificações. Por ela, os Estados filiados à organização deveriam adotar a técnica da tributação sobre o valor acrescentado, na sua legislação do imposto sobre vendas.

O campo de incidência do imposto também abrangia a venda de serviços sendo a seguinte a redação do seu artigo segundo:

---

(94) MORAES, Bernardo Ribeiro de - Op. Cit. - pág. 21.

"Art. 2º - O princípio do sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, consiste em aplicar aos bens e serviços, qualquer que seja o número de transações que ocorram no processo de elaboração e distribuição, um imposto geral sobre o consumo exatamente proporcional ao preço das mercadorias e ser viços.

Este imposto sobre o valor acrescentado, será aplicado em todas as operações, incidindo sobre o preço da mercadoria ou serviço, à alíquota aplicável à operação, sendo deduzido do montante a ser pago, o valor recolhido sobre os elementos que compuseram o custo da mercadoria ou serviço.

O sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado será aplicado a todos os tipos de operações, inclusive às de varejo. ...".  
(95)

Portanto, o imposto devido numa fase seria deduzido da quele pago na fase anterior.

Em 14 de abril de 1965, a Comissão propôs ao Conselho da CEE uma segunda direttriz, contendo regulamento detalhado do imposto que deveria ser adotado pelos estados-membros até 31 de de zembro de 1967. Essa direttriz mereceu aprovação do conselho em 11 de abril de 1967.

O imposto que se propôs deveria possuir as seguintes características:

a) o campo de aplicação do imposto seria genérico, submetendo-se ao tributo o fornecimento de bens e a prestação de serviços efetuados a título oneroso, incluídas as importações de bens - (art. 2º);

b) contribuinte do imposto seria quem de forma habitual, objetivando ou não o lucro, exercesse de forma independente, as atividades de produtor, comerciante ou prestador de serviços (art. 4º);

c) fornecimento de um bem seria a transmissão da capacidade de dispor do mesmo, assim como um proprietário utiliza-se de um bem corpóreo. Bens corpóreos seriam bens móveis e imóveis. Fornecimento de energia elétrica, gás, calor, frio, etc., seriam considerados fornecimento desses bens. Pertenceriam a essa categoria

---

(95) CEE - Erste Richtlinie des Rates der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft vom 11. April 1967 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer - Amtsblatt der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaften vom 14.4.1967 - S.1301 ff.

ainda as cessões de bens por determinado período, a venda a prestações quando o bem só passa para o adquirente após o pagamento da última prestação, transmissão da propriedade de um bem em função de decisão judicial; serviços de construção, inclusive a instalação de equipamentos fixos ou móveis. Também se equipararia a uma operação tributável normal, a retirada de um estabelecimento de mercadorias destinadas ao uso particular ou, sem a respectiva contraprestação em dinheiro. O local do fornecimento seria aquele onde o bem se encontrasse no início da transação. O fato gerador ocorreria usualmente no momento em que se executasse o fornecimento. Já no caso de pagamento parcelado, poderia ocorrer que o fato gerador fosse antecipado para a data do pagamento da primeira prestação ou da emissão da fatura (art. 5º);

d) como prestação de serviço deve ser entendida toda a prestação que não possa ser considerada fornecimento nos termos do artigo 5º. As disposições previstas no artigo 6º se aplicam às prestações de serviços constantes do Anexo B, abaixo reproduzido:

1. cessão de patentes, marcas e direitos assemelhados como a cessão de licenças referentes a esses direitos;
2. trabalhos executados em bens móveis que são executados para contribuintes;
3. serviços prestados para a elaboração ou a coordenação de projetos como, por exemplo, as atividades de arquitetos e empresas supervisoras de projetos de construção;
4. serviços no terreno da publicidade e propaganda;
5. transporte e depósito de mercadorias bem como serviços complementares;
6. locação a contribuintes de bens móveis;
7. cessão de mão de obra a contribuintes;
8. assessoria técnica, econômica ou científica prestada por consultores, engenheiros, escritórios de planejamento, como prestações semelhantes;
9. o não exercício parcial ou total de uma atividade profissional ou de um direito previstos nesta lista;
10. prestações de serviços por parte de despachantes, representantes, agentes comerciais e outros intermediários independentes, bem como a importação desses serviços ou de bens nos quais tenham sido executados

serviços constantes desta lista (art. 69);

e) o local da prestação do serviço está situado, em princípio, no lugar onde o serviço é prestado, o direito cedido ou concedido, ou onde objeto locado é utilizado ou explorado (art. 69, 3);

f) o fato gerador ocorre no momento da prestação do serviço. Existem no entanto exceções nos casos de prestação de serviço com duração indeterminada, ou que ultrapassem um certo período, ou que deem origem a pagamentos parcelados, quando a lei pode estabelecer que o fato gerador venha a ocorrer no momento da emissão da fatura ou então, no máximo, até a data do pagamento da primeira prestação, de acordo com a quantia e data previstos no contrato;

g) a base impositiva, nos fornecimentos e prestações de serviços, corresponde a todos os componentes do fornecimento ou da prestação do serviço, incluídos todos os gastos e tributos, com exceção do próprio imposto sobre o valor acrescentado.

Na hipótese da importação de mercadorias, agregam-se à base de cálculo todas as despesas tributárias, inclusive as aduaneiras, menos o imposto sobre o valor acrescentado. Todos os Estados-Membros, na hipótese da importação, poderão acrescentar à base de cálculo todas as despesas acessórias necessárias para que a mercadoria chegue ao seu destino (embalagem, transporte, seguro, etc.). (art. 89) (96).

Conforme se verifica, o conceito de prestação de serviços adotado para os efeitos do imposto sobre o valor agregado distancia-se bastante da figura de prestação de serviços do direito civil (simples fornecimento de trabalho).

#### 4.2.1. A Reforma Francesa

Visando amoldar o seu sistema às diretrizes da CEE, os franceses passaram à ação. Em junho de 1965, o governo, à época chefiado por J. Pompidou, apresentou projeto de lei à Assembleia Na

---

(96) CEE - Zweite Richtlinie des Rates der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft vom 11. April 1967 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern - Struktur und Anwendungsmodalitäten des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems - Amtsblatt der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaften vom 14.4.1967 - S.1303 ff.

cional, propondo a alteração das leis que disciplinavam o imposto sobre o valor acrescentado. O referido projeto converteu-se na lei 6.610 de 6 de janeiro de 1966, com vigência a partir de 1º de janeiro de 1968.

A nova legislação eliminou do sistema tributário nada menos que 13 impostos, incluindo no campo de incidência da "taxe sur la valeur ajoutée" TVA, a até então chamada "taxe sur les prestations de services", com as operações por ela alcançadas sem maiores alterações. Paralelamente simplificou-se o tributo e modificou-se o regime especial das pequenas empresas "taxe locale" (TL).

Das simplificações mais sensíveis destacam-se a abolição da TPS e da TL, a redução do número das alíquotas de onze para quatro; a eliminação de diversas alíquotas únicas na área da TVA e TPS, relacionadas com vinhos, cafés, transporte de mercadorias bem como 16 taxas adicionais da TVA, o que representou uma considerável racionalização do sistema.

De acordo com a nova lei, passaram a ser alcançadas pela TVA, as vendas derivadas de uma atividade de natureza industrial ou comercial, quaisquer que fossem seus fins ou resultados. Assim, a "taxe sur la valeur ajoutée" passou a ter um campo de aplicação bem mais amplo e genérico abrangendo todas as fases da circulação, incluídas as importações.

O tributo também passou a gravar as operações correspondentes ao exercício de uma profissão não mercantil, quando sua remuneração contribui com parcela significativa para a formação do preço de custo dos produtos ou serviços sujeitos ao imposto e como ficou esclarecido acima, atividades anteriormente alcançadas pela TPS (arrendamento, execução de obras imobiliárias para a venda, fornecimento de trabalho, etc.).

Com a absorção dos tributos mencionados, o novo imposto passou a recair genericamente sobre todas as atividades de produção, distribuição e de serviços.

Assim, além das operações de natureza comercial ou industrial, passaram a ser oneradas pela TVA certas atividades do campo dos serviços citadas expressamente em lei. Dentre essas atividades se destacavam entre outras: operações relativas ao exercício de uma atividade liberal, quando sua remuneração constitua elemento importante do preço de custo dos produtos ou serviços sujeitos ao imposto; a construção e entrega de edifícios; a intermediação não comercial, como serviços de corretagem; descontos bancários sobre operações financeiras; locação de bens imóveis; assessoria

ria; transporte de passageiros. A legislação não define prestação de serviços, deixando para as normas reguladoras a enumeração dos mesmos.

Então, a TVA recai sobre as atividades de prestação de serviços, embora não as mencionando expressamente.

Segundo Maurice Duverger (97), a prestação de serviços no sentido estrito seria correspondente à venda de bens imateriais, "des biens incorporels".

Como exemplo, o mestre cita o caso do transporte de passageiros. Nessa categoria se enquadrariam identicamente os trabalhos de assessoria, de propaganda, etc..

O mesmo Duverger estabelece também um sentido fiscal de prestação de serviços dizendo "au sens fiscal on considère de plus comme prestataires de services", categoria na qual se enquadram as pessoas que promovem a locação, a corretagem ou outros serviços de intermediação não comercial.

As características mais importantes da TVA francesa, foram resumidas acima. Entretanto, para qualquer estudo que vise observar principalmente a relativa simplicidade do sistema, é necessário, depois de conhecido o campo de incidência do tributo, o conhecimento do número de alíquotas, isenções e outros favores fiscais, dos quais dependem as características mais importantes da mecânica de qualquer tributo.

Assim, as quatro alíquotas da TVA foram fixadas segundo J.J. Philippe (98) em 7% (alíquota reduzida), 17,6% (alíquota intermediária), 20% (alíquota normal) e 33% (alíquota majorada). O domínio dessas alíquotas compreende os produtos (mercadorias) e os serviços. A repartição entre produtos e serviços compreende exigências diversas: orçamentárias, econômicas, sociais, administrativas e quicã morais, o que não significa que as mesmas não sejam também contraditórias. A preocupação orçamentária é a mais constrangedora: uma perda de receitas, mesmo mínima, mas comportando riscos de contágio, cria obstáculos à reclassificação dentro das alíquotas mais baixas, que seriam eventualmente oportunas do ponto de vista econômico ou social, ou no terreno da gestão administrativa do imposto. O campo de incidência das diversas alíquotas é o seguinte:

---

(97) DUVERGER, Maurice - Finances Publiques - Presses Universitaires de France - Paris - pág. 579.

(98) PHILIPPE, J.J. - Op. Cit. - pág. 116.

#### 4.2.1.1. A Alíquota reduzida

A alíquota mais reduzida, prevista no art. 279 do Code Général des Impôts (CGI) alcança essencialmente os produtos e mais raramente os serviços, como segue abaixo:

##### A - Mercadorias

a) Produtos agrícolas e alimentares.

Segue-se uma longa lista que inclui a maioria dos alimentos sólidos, conservas, vinagre, água comum, produtos vivos ou resultantes do abate de espécimens do reino animal e produtos agrícolas.

b) Produtos necessários à agropecuária.

c) Produtos livres - trata-se de bens que de alguma forma propiciam o ensino ou a difusão da cultura.

##### B - Serviços

Hotéis classificados como de turismo, colônias de férias, certos espetáculos, serviços de fornecimento de água e esgoto.

#### 4.2.1.2. A Alíquota intermediária

A alíquota intermediária grava a base de cálculo em 17,6% e é a mais complexa. Atinge largas faixas tanto dos produtos como dos serviços. De outro lado é uma alíquota personalizada. Alcança os contribuintes inscritos no índice de atividades, responsáveis pela fabricação ou por serviços que se enquadrariam normalmente em alíquotas mais elevadas.

##### A - As Mercadorias

Existem quatro grupos:

a) os produtos energéticos: todos os produtos energéticos devem ser tributados à mesma alíquota dentro de uma preocupação com sua neutralidade. A alíquota intermediária tem sido preferida à alíquota normal em razão da sua posição econômico-social e ainda em função do fato de que, anteriormente a janeiro de 1968, a carga tributária suportada por esses produtos ter sido bem menor. Através da utilização de alíquota reduzida, os reajustes de correntes foram menos sentidos.

b) produtos florestais: trata-se de produtos da floresta bruta (o reflorestamento recebe outro tratamento), incluídas essências de terebentina e outros produtos resultantes da destilação de resinas.

c) produtos alimentares: são os produtos de confeitaria e de derivados do chocolate (excetuado chocolate em tabletes ou assemelhados, sujeitos à alíquota reduzida), margarina, gorduras vegetais, bebidas (salvo água de torneira, leite, cafés e chás) águas minerais e de mesa, sucos de frutas e legumes, vinhos e cidas, cervejas, bebidas alcoólicas de qualquer natureza.

d) produtos diversos: trata-se, por exemplo, do sabão comum, álcool combustível, vassouras e assemelhados e, em certas circunstâncias, de pérolas, pedras preciosas, veículos usados, etc..

#### B - Os Serviços

Os serviços passíveis da alíquota intermediária são geralmente os prestados a particulares. De outro lado, antes sujeitos à TPS de 8,50%, seu enquadramento na alíquota normal teria apresentado um salto muito grande. Os serviços enquadrados nessa categoria são:

a) transporte de passageiros.

b) prestação de serviços:

1. de caráter social - serviços realizados por estabelecimentos hospitalares e assemelhados, por laboratórios de análise, etc.;
2. de caráter cultural - visitaçãõ de museus, monumentos, grutas, locaçãõ de livros, ensino em geral, etc.;
3. no domínio social e respondendo pelas necessidades correntes como serviço de barbeiros (exceto o de 1ª categoria), banhos, duchas, piscinas, estádios, ginásios, tinturaria, serviços funerários, intermediação em transações imobiliárias, etc..

c) venda de alimentos para serem consumidos no local; hotéis, cafés, restaurantes, pastelarias, etc..

d) fornecimento de alojamento mobiliado ou guarnecido.



e) certos espetáculos - trata-se de espetáculos não submetidos à alíquota reduzida (ou ao imposto sobre espetáculos), como sessões cinematográficas ou de televisão, espetáculos de variedades apresentados nos recintos dos estabelecimentos especializados, dancings, corridas de cavalos, etc..

f) a locação de bens e equipamentos. As sociedades que operam exclusivamente com serviços de correio e telecomunicações se beneficiam deste regime fiscal especial.

C - Os trabalhos com imóveis e operações intermediárias.

Os trabalhos imobiliários estão, via de regra, sujeitos à alíquota normal, entretanto existem algumas exceções como, por exemplo, a construção, a entrega, a reparação e reconstrução das vias e edificações do Estado e das coletividades locais e mais uma relação de outras operações imobiliárias.

D - Os revendedores inscritos no índice de atividades.

Anteriormente a 1º de janeiro de 1968, um grande número de artesãos estava, de acordo com critérios próprios da legislação fiscal, sujeito exclusivamente à alíquota de 2,75%. Seu enquadramento na TVA à alíquota normal, significaria uma carga bruta e em muitos casos insuportável, principalmente entre aqueles que se utilizavam de pouca matéria prima e portanto sofriam quase integralmente a carga tributária pois não havia quase nada a deduzir.

A nova legislação não deixou de tomar em conta tal fato. Mas ela o fez dentro de critérios diferentes e modalidades mais complexas. Os beneficiários do novo regime não são os chamados "artesãos fiscais", mas pessoas inscritas no índice das atividades, noção mais extensiva que a precedente e sujeita aos riscos de extensão.

A vantagem reside no fato de se sujeitarem à alíquota reduzida apenas de certos tipos de operação. A personalização da alíquota sem dúvida contrária aos princípios de um imposto real e neutro, engendra distorções de concorrência. Entretanto, imperativos de ordem política e social os tornaram inevitáveis.

4.2.1.3. A Alíquota majorada (art. 281 - CGI)

A alíquota majorada de 33 1/3% apresenta características que lhe são próprias:

- a lei somente estabelece o princípio. A sua instituição efetiva sobre certas operações foi delegada ao poder regulamentador, que, para tanto, pode utilizar-se de simples decretos.

- dentro deste espírito, ela pode ser considerada uma alíquota para o luxo. A lista indicativa visa especialmente os estabelecimentos de "criação" como institutos de beleza, estabelecimentos similares e salões de cabeleireiro.

- se a lista pré-citada dá muita latitude ao regulamento, ela restringe entretanto o alcance eventual somente aos produtos e serviços sujeitos à alíquota normal.

Na realidade, o governo tem utilizado com moderação a faculdade que lhe foi dada. Tem sobretaxado mercadorias mas não serviços. A lista de produtos que estabeleceu é bem restrita. A experiência passada das alíquotas majoradas demonstra a complexidade de sua gestão, quando a lista de operações atingida é muito sofisticada.

Os produtos sobretaxados raramente são produtos de luxo. A maioria deles é composta de produtos de amplo consumo que oferecem um largo campo de incidência ao tributo. A alíquota é mais um instrumento de política financeira, do que um meio de luta contra a desigualdade social.

São tributados com alíquota majorada:

a) bens de luxo:

- trabalhos completos ou parciais contendo pérolas legítimas, cultivadas, pedras preciosas, gemas naturais, pedras sintéticas ou reconstituídas, de platina, ouro ou de prata.

- peles provenientes de certos tipos de animais ou roupas contendo peles.

b) imagem e som:

- diapositivos, filmes cinematográficos, películas sensibilizáveis de rádio, discos, cassetes, filmes sonoros, etc..

c) automóveis:

- veículos destinados ao transporte de pessoas ou ao uso misto, comportando, além do assento do condutor, oito lugares ao máximo.

- essa definição engloba veículos de turismo e mistos. Os veículos de turismo entretanto, em certas condições, estão

sujeitos à alíquota intermediária.

d) Tabacos:

Trata-se de um produto ideal para a tributação, de grande peso específico no conjunto da arrecadação.

4.2.1.4. A Alíquota normal

A alíquota normal de 20% é a da qual menos há a dizer. Ela é aplicável a todas as operações para as quais não está prevista outra alíquota. É a mais produtiva em termos de arrecadação. De um total arrecadado de 94 bilhões de francos em 1972, as diversas alíquotas representaram respectivamente (99):

|                              |         |   |       |
|------------------------------|---------|---|-------|
| Alíquota normal .....        | 61,1 Bi | - | 66,0% |
| Alíquota majorada .....      | 5,3 Bi  | - | 5,7%  |
| Alíquota intermediária ..... | 21,8 Bi | - | 23,2% |
| Alíquota reduzida .....      | 4,8 Bi  | - | 5,1%  |

Mas o produto da arrecadação por alíquota, nos fornece uma imagem deformada das bases de cálculo correspondentes a cada operação. Assim, ocorre que em operações sucessivas, relacionadas com determinados produtos, este poderá ser alcançado primeiramente por uma alíquota baixa e a seguir por outra mais pesada. Então, de acordo com o mecanismo de dedução do imposto, se fará necessário recuperar a diferença a menos, não recolhida na operação anterior, em função da alíquota mais baixa.

Segundo certas avaliações, as bases de cálculo diferentes seriam respectivamente cerca de (99):

|                              |       |
|------------------------------|-------|
| Alíquota normal .....        | 33,0% |
| Alíquota majorada .....      | 4,5%  |
| Alíquota intermediária ..... | 39,5% |
| Alíquota reduzida .....      | 23,0% |

Pelo que ficou demonstrado acima, o sistema francês não se destaca pela sua simplicidade. Na realidade, a TVA tem alíquotas múltiplas e sua quantidade é a mais elevada da Europa. Sua situação provoca uma série de dificuldades como tentaremos demonstrar a seguir.

---

(99) PHILIPPE, J.J. - Op. Cit. - pág. 126.

#### 4.2.1.5. As alíquotas múltiplas

As quatro alíquotas previstas pelos artigos 278 a 281 da legislação francesa, na realidade se acrescem outras.

a) A alíquota zero, própria para as exportações e operações assemelhadas, permite ao contribuinte compensar internamente todas as cargas tributárias anteriores.

b) As isenções do artigo 261 resultam na isenção sobre a compra de bens e serviços sobrecarregados de reminiscências de alíquota, variáveis segundo o produto ou serviço e segundo o momento.

c) As reduções de base de cálculo são frequentes na legislação francesa. Legalmente, as alíquotas continuam inalteradas, mas a elas sempre se aplica uma base de cálculo reduzida de acordo com as operações. Se o bem ou o serviço com redução de base de cálculo for fornecido a qualquer estabelecimento, a redução geralmente é recuperada na operação seguinte. Mas quando o destinatário for consumidor final, a mesma redução produz resultados idênticos à aplicação sobre a mercadoria de uma alíquota mais reduzida.

As reduções de base de cálculo são numerosas.

As principais são as seguintes:

- 70% sobre a base de cálculo de 17,6% equivalente a uma alíquota efetiva de 5,28% pelas vendas e aquisições em cooperativa de terrenos para a construção e operações assemelhadas.
- 20% sobre a base de cálculo de 17,6% (equivalente a 14,8%) sobre as sessões de cinema de arte e experimental.
- 70% sobre a base de cálculo de 7% (equivalente a 2,1%) sobre as criações teatrais, musicais e coreográficas.
- 55% ou 25% sobre a base de cálculo impositível a diversas alíquotas, para as vendas na Córsega ou que destinem à Córsega produtos relacionados especificamente na legislação.

d) A tributação sobre a margem de lucro pela venda de bens usados, de obras de arte originais e de transações de comerciantes desses bens, o que corresponde, no caso, a uma imposição reduzida e incerta quanto às suas alíquotas.

Estas muitas excessões complicam a gestão do imposto por parte dos revendedores e se reclama contra a falta de neutralidade das alíquotas.

e) Já os departamentos ultramarinos (Guadelupe, Martinique, Reuñion) obedecem à mesma sistemática da metrôpole, estando porêm as alíquotas de direito comum reduzidas respectivamente para 3,5%, 7,5%, 10,0% e 14%, combinadas com as regras de isenção e outros benefícios fiscais.

Para não dificultar as operações com a metrôpole, esses departamentos, com relação aos tributos, são considerados territórios de exportação e vice-versa.

Como já se disse anteriormente, para a implantação da TVA na França, diversos passos foram dados, visando a gradativa unificação do sistema tributário.

J.J. Philippe (100) em seu livro - La taxe sur la valeur ajoutée - demonstra como se processou tal unificação, da qual apresentamos uma tradução a seguir:

---

(100) PHILIPPE, J.J. - Op. Cit. - pág. 44/45.

## PRINCIPAIS ETAPAS DA GENERALIZAÇÃO DA T.V.A. (1954 - 1971)

| DATA                   | INDÚSTRIA SALVO A<br>DE CONSTRUÇÃO   | CONSTRUÇÃO  | COMÉRCIO E<br>ARTESANATO  | SERVIÇOS   | AGRICULTURA E PROFIS-<br>SÕES CORRELATAS |
|------------------------|--|---|---|--|--|
| 1º de julho<br>de 1954 | Indústria, salvo al-<br>guns setores<br>(energia)                                  | Trabalhos i-<br>mobiliários   | Opcionalmente-Comerci-<br>antes e intermedia-<br>rios em fornecimentos<br>ao serviço social.<br>Idem, as exportações.   | Opcionalmente<br>-Projetistas<br>e outros pres-<br>tadores de<br>serviços tra-<br>balhando por<br>conta (assu-<br>jettis). |  |
| 1º de julho<br>de 1955 |  |   | Varejistas-mais que<br>quatro estabelecimen-<br>tos. Atacadistas-vare-<br>jistas (mais que 50%<br>das vendas por ataca-<br>do) - atacadistas<br>(salvo opção pelo pa-<br>gamento da taxa lo-<br>cal). |  |  |
| janeiro de<br>1959     | Gás, eletricidade.<br>Produção e refina-<br>ção de Petróleo.<br>Tabaco e fósforos. |   |   |  |  |
| setembro de<br>1963    |  | Todas as ope-<br>rações rela-<br>cionadas com<br>a construção<br>de alojamen-<br>tos. |   |  |  |

| DATA                       | INDÚSTRIA SALVO A<br>DE CONSTRUÇÃO   | CONSTRUÇÃO   | COMÉRCIO E<br>ARTESANATO   | SERVIÇOS   | AGRICULTURA E PROFIS-<br>SÕES CORRELATAS   |
|----------------------------|--------------------------------------|--|--|--|--|
| 1º de janei-<br>ro de 1968 |                                      | Todas opera-<br>ções relacio-<br>nadas com a<br>construção<br>(alojamentos<br>e outros imó-<br>veis) | Comércio e artesana-<br>to em conjunto. Dis-<br>tribuição de produ-<br>tos petrolíferos. | Conjunto dos<br>prestadores<br>de serviços,<br>exceto ativi-<br>dades finan-<br>ceiras e espe-<br>táculos. Pro-<br>fissões libe-<br>rais por op-<br>ção.     | Atividades agríco-<br>las, por opção, ou, em<br>casos limitados, o-<br>brigatoriamente.                |
| outubro de<br>1968         |                                      |  |  |  | Negociantes de ani-<br>mais com autoriza-<br>ção   |
| 1º de janei-<br>ro de 1970 |                                      |  |  | Cinemas<br>Revenda ORTF  |  |
| 1º de janei-<br>ro de 1971 | Pólvora (1º de outu-<br>bro de 1971) |  |  | Outros espetá-<br>culos com ex-<br>cessão de ma-<br>nifestações<br>esportivas, ca-<br>rículos e ca-<br>sas de jogos<br>e de apare-<br>lhos automáti-<br>cos. | Comerciantes estabe-<br>lecidos de animais<br>e criadores de bovi-<br>nos (a título obri-<br>gatório). |

#### 4.2.2. A Reforma Alemã

Na Alemanha, a crítica ao sistema cumulativo era muito antiga. À medida em que a alíquota desse tributo foi crescendo, se intensificou o movimento no sentido de se alterar o sistema. A idéia original de se instituir um imposto sobre as vendas, onerando o valor acrescido, deve-se ao alerta dos estudiosos alemães em especial ao industrial e assessor do Ministério da Fazenda Carl Friedrich von Siemens (101), que, já em 1919, sugeria a substituição do imposto em cascata, por outro mais neutro em seu comportamento.

Naquele país, a alíquota normal do sistema cumulativo passou pelas seguintes alterações (102):

|            |      |            |       |
|------------|------|------------|-------|
| 1916 ..... | 0,1% | 1925 ..... | 1,0%  |
| 1918 ..... | 0,5% | 1926 ..... | 0,75% |
| 1919 ..... | 1,5% | 1930 ..... | 0,85% |
| 1922 ..... | 2,0% | 1931 ..... | 2,0%  |
| 1923 ..... | 2,5% | 1946 ..... | 3,0%  |
| 1924 ..... | 2,0% | 1951 ..... | 4,0%  |
| 1924 ..... | 1,5% |            |       |

Desde o ano de 1951, quando a alíquota passou de 3 para 4%, as reservas contra o sistema se acentuaram. As críticas eram mais do que justas, pois o imposto não tinha um comportamento neutro sobre o preço das mercadorias, gravando com mais intensidade os produtos que, até chegarem ao consumidor final, passassem por diversos estabelecimentos. Contrariamente, a mesma mercadoria estava sujeita a uma tributação menos intensa, quando produzida e comercializada por estabelecimentos integrados horizontal e verticalmente. Assim, sempre se sentiam prejudicados principalmente os pequenos e médios estabelecimentos que tinham cerceada sua capacidade de competir em igualdade de condições (103).

---

(101) MORAES, Bernardo Ribeiro de - Doutrina e Prática do Imposto Sobre Serviços - Op. Cit. - pág. 21 e seguintes.

(102) KRESSE, Werner - Was Bringt die Mehrwertsteuer für Betrieb und Buchhaltung - Talorix Fachverlag - Stuttgart - 1967 - pág. 11.

(103) UMSATZSTEUERGESETZ - MEHWERTSTEUER - Verlagsbuchhandlung des Instituts der Wirtschaftsprüfer - GMBH - Düsseldorf - 1962 - pág. 2.



Werner Kresse (104), ao analisar as repercussões negativas do sistema antigo, elaborou a seguinte tabela exemplificativa da comercialização da madeira até a venda de móveis:

| CINCO ETAPAS   | IMPOSTO ACUMULADO         | DUAS ETAPAS  | IMPOSTO ACUMULADO         |
|--|---------------------------|--|---------------------------|
| 1ª Etapa (Atacadista de madeira).<br>Fornecimento de madeira, preço líquido de venda .....<br>1% Umsatzsteuer .....                | 99<br><u>1</u><br>100     | 1ª Etapa (Atacadista de madeira).<br>Fornecimento de madeira, preço líquido de venda .....<br>1% Umsatzsteuer .....                                  | 99<br><u>1</u><br>100     |
| 2ª Etapa (Serraria).<br>Fornecimento de madeira, preço líquido de venda .....<br>4% Umsatzsteuer .....                             | 192<br><u>8</u><br>200    | 2ª Etapa (Fábrica de móveis com serralha própria e setor especializado na venda ao varejo).<br>preço líquido de venda .....<br>4% Umsatzsteuer ..... | 960<br><u>40</u><br>1.000 |
| 3ª Etapa (Fábrica de Móveis).<br>Fornecimento de móveis brutos; preço líquido de venda .....<br>4% Umsatzsteuer .....              | 528<br><u>22</u><br>550   |  | 41                        |
| 4ª Etapa (Atacadista de móveis por ele acabados).<br>Fornecimento de móveis, preço líquido de venda .....<br>4% Umsatzsteuer ..... | 696<br><u>29</u><br>725   |  |                           |
| 5ª Etapa (Varejista).<br>Fornecimento de móveis, preço de venda...<br>4% Umsatzsteuer .....  | 960<br><u>40</u><br>1.000 |  |                           |

(104) KRESSE, Werner - Was Bringt die Mehrwertsteuer für Betrieb und Buchhaltung - Talorix Fachverlag - Stuttgart - 1967 - pag. 11.

Portanto, a mesma mercadoria, que circulasse por cinco estabelecimentos distintos, recolheria de imposto o correspondente a 10% de seu valor final de comercialização. Já na hipótese de passar apenas por dois estabelecimentos, sofreria o gravame de forma bem mais branda, correspondendo o imposto pago a apenas 4,1% do valor total da comercialização do mesmo.

Mas também no comércio internacional o sistema anteriormente em uso produzia seus efeitos negativos. Não era possível estabelecer-se com exatidão a carga tributária incidente sobre a mercadoria, pois não se conseguia estabelecer normalmente o caminho exato seguido pela mesma.

Quando a mercadoria atravessava a fronteira, não era possível estabelecer-se uma compensação correta. Assim, criticava-se com muita razão, que a compensação tributária, que ocorria durante a exportação de produtos alemães, não cobria a efetiva carga tributária e que contrariamente, por ocasião das importações, o imposto incidente não alcançava os níveis de tributação sofridos pelos produtos nacionais similares, o que colocava a indústria alemã em desvantagem.

Os contribuintes, a administração pública e a ciência, por essa razão, se preocupavam com o problema e procuravam uma solução.

Finalmente em 1959, a Alemanha manifestou seu propósito de introduzir uma reforma tributária, visando adotar uma nova sistemática no seu imposto sobre vendas.

Fizeram-se diversas alterações no direito em vigor, sem no entanto alterar o sistema em si. As distorções existentes puderam ser reduzidas, porém não eliminadas. Finalmente, o ministro de finanças, em 1960, apresentou estudo para a introdução do imposto sobre o valor acrescido, com a possibilidade de deduzir-se o imposto pago nas etapas anteriores. Disto resultou a apresentação de dois projetos de lei, um pela facção CDU/CSU e outro pela facção do SPD, do que resultou, em 5 de fevereiro de 1964, o projeto oficial, propondo a instituição de um imposto sobre a mais-valia (Mehrwertsteuer) (105).

---

(105) UMSATZSTEUERGESETZ - Mehrwertsteuergesetz - Op. Cit. - pág. 2 e 3.

Atendidas as diretrizes da CEE em matéria tributária, a República Federal da Alemanha (Deutsche Bundesrepublik), aprovou a lei nº 545 de 29 de maio de 1967, que entrou em vigor a 1º de janeiro de 1968, introduzindo em seu sistema o imposto sobre o valor acrescido.

Seguindo as diretrizes da CEE, o campo de incidência do imposto é amplo, recaindo sobre o fornecimento de bens e prestação de serviços efetuada a título oneroso por um empresário dentro da esfera de atividades de sua empresa, que pode ser industrial, comercial ou profissional.

O imposto alcança também as importações e as prestações de serviços.

O parágrafo 3º da lei define para efeitos fiscais a figura do "fornecimento (106) de bens" e "prestação de serviços". Por fornecimento se entende a transferência a terceiros do direito de dispor no próprio nome de um determinado bem. Em outras palavras, é a prestação, mediante a qual o empresário, por conta própria ou de terceiros, autoriza o adquirente a dispor de um bem em nome próprio.

Considera-se prestação de serviços, toda prestação diversa da transferência de bens, ou melhor, toda prestação que não constitua transferência de bens, podendo consistir "numa obrigação de não fazer ou de tolerar uma situação ou um ato" (Parágrafo 3º, nº 8) (107).

Assim, o conceito de "prestação de serviços" é dado de forma negativa ou seja - Atividade que não constitua transferência de bens e de maneira genérica abrangendo qualquer uma. Para os efeitos legais, manteve-se o nome do imposto anteriormente em vigor mesmo depois de sua transformação de cumulativo em não cumulativo. Continua assim a ser utilizado o termo "UMSATZSTEUER", imposto sobre transações.

O imposto grava o valor acrescido em todas as fases do processo de produção e distribuição. A base de cálculo do tributo está fundamentada no valor da contraprestação, utilizando a lei o

---

(106) IRMEN, Friedrich - Langenscheidts Taschenwörterbuch der Portugiesischen und Deutschen Sprache - Langenscheidt - Berlin - München - Zürich - pág. 936

(107) UMSATZSTEUER- Gesetz zur Neufassung des Umsatzsteuergesetzes und zur Änderung anderer Gesetze vom November 1979 - Bundessteuerblatt - Teil I - pág. 654/656.

sistema de subtração indireta, ou seja dedução de imposto a imposto conforme exemplo abaixo:

Um estabelecimento que opera com madeira, adquire o produto beneficiado com redução de base de cálculo. A madeira é desdobrada e transformada em caixas:

Valor da saída promovida pela fábrica de caixas .....500.000 DM  
Umsatzsteuer(total do imposto devido) ..... 65.000 DM

Parte a ser abatida:

Imposto com base de cálculo reduzida, pago pelo fornecedor

6,5% s/a base de cálculo de 200.000 DM ..... 13.000 DM

Imposto sobre outras mercadorias e serviços fornecidos por terceiros - 13% sobre uma base de cálculo de

40.000 DM ..... 5.200 DM 18.200 DM

Total do imposto a recolher ..... 46.800 DM (108)

Obs.: DM = Marcos Alemães

Procedeu-se a correção das alíquotas de acordo com a lei de 26 de novembro de 1979.

#### 4.2.2.1. As exceções

Para se superar as resistências psicológicas resultantes, principalmente, da aplicação do novo sistema aos pequenos estabelecimentos, que com isto tiveram um acréscimo em suas atividades administrativas, decidiu-se que aqueles cujo movimento alcançasse até 60.000 DM anuais, poderiam manter o sistema anteriormente em vigor, ou seja o recolhimento de 4% sobre o total do movimento, sem direito de abaterem o crédito do imposto pelas entradas.

A essa categoria se concedeu um crédito presumido do imposto sobre as operações que ficassem aquém de 12.000 DM, desde que seu movimento global não superasse 40.000 DM ao ano. A partir de então, o benefício seria reduzido gradualmente, até desaparecer por completo ao ser alcançado o faturamento de 60.000 DM.

Essa sistemática foi modificada pela legislação de novembro de 1979 (109).

(108) BOJE, Axel - Mehrwertsteuer - Organisationsprobleme Richtig !  
Gelöst - Verlag Moderne Industrie, München - 1967 -pág.24.

(109) UMSATZSTEUER- Op. Cit. fls. 93 - pág. 669.

A partir de então, as operações realizadas por pequenos contribuintes, que não tenham alcançado 20.000 DM no exercício anterior e cujo movimento não ultrapassar 100.000 DM no exercício em curso, desde que exerçam determinados tipos de atividade previstos em lei, estarão dispensados do pagamento do imposto.

Quando a hipótese acima não for aplicável, o pequeno contribuinte poderá beneficiar-se de outra sistemática que lhe concede uma redução na base de cálculo do imposto de 20% pelas operações por ele realizadas, dentro e fora do seu estabelecimento, desde que as mesmas não ultrapassem a 20.500 DM anuais. A partir de então, essa redução será suprimida gradativamente à proporção de 1% para cada 500 DM de movimento que exceder a 20.500 DM anuais. O contribuinte que realizar transações em volume superior a 60.000 DM no mesmo período será excluído do benefício.

Os produtos agro-pecuários e de reflorestamento, a princípio, tiveram sua alíquota fixada em 3% (110); posteriormente as mesmas foram sendo elevadas gradativamente, variando hoje entre 5 e 7,5%, havendo inclusive hipóteses alcançadas pela alíquota de 13% (111) (112).

#### 4.2.2.2. A redução da base de cálculo

Decidiu-se reduzir a base de cálculo do imposto de diversos produtos em 50%. Assim, gozam de redução os produtos agropecuários e alimentos, inclusive leite e água, excetuados todos os outros tipos de bebidas, bem como alimentos fornecidos por restaurantes e similares. Isto trouxe sensível simplificação. Hotéis, pensões pagam, por exemplo, a mesma alíquota pela hospedagem, alimentos e bebidas de qualquer espécie.

Profissões e profissionais que promovem a cura geralmente estão isentos. Já representantes de caixas de poupança para a construção de casas, atividades culturais como teatros, orquestras e museus (desde que não isentos) rádio, televisão, cinema, circo e livros, revistas e jornais, desde que não sejam prejudiciais à ju

---

(110) UMSATZSTEUERGESETZ - Mehrwertsteuer - Op. Cit. fls. 90 - pág. 93/95.

(111) STEUERGESetze II - Deutscher Taschenbuch Verlag - C.H. Beck'sche Buchdruckerei, Nördlingen - 5ª Edição - pág. 384/385.

(112) UMSATZSTEUER- Op. Cit. fls. 93 - págs. 671/672.

ventude, gozam de redução de base de cálculo. A exceção é representada pelos discos fonográficos, sobre os quais o imposto incide à alíquota de 13%.

A alíquota reduzida também se aplica à comercialização de selos para colecionadores, obras de arte, bem como às atividades de clubes esportivos, entidades patrióticas, banhos e piscinas públicos, banhos terapêuticos e o transporte de pessoas a curta distância.

Com exceção das profissões curativas, todos os demais profissionais liberais são taxados à alíquota de 6,5% como é o caso dos assessores jurídicos, econômicos, tributários, arquitetos e jornalistas.

Para profissionais, cujos clientes são empresários, o percentual da alíquota aplicada pouco altera, já que o imposto pago poderá ser deduzido em etapas futuras. O mesmo já não acontece se o cliente for consumidor final, quando sobre ele recai a alíquota de 6,5%, bem mais branda que a de 13%.

Os representantes comerciais pagam o imposto à alíquota normal, já que o tributo é repassado ao cliente.

#### 4.2.2.3. As isenções

Entendeu o legislador alemão que no sistema da UMSATZS TEUER, a isenção somente produz seus efeitos, quando a mercadoria ou serviço são fornecidos ao consumidor final privado ou público e a estabelecimentos isentos.

Outrossim, sempre que ocorrer a figura acima, isenções ocorridas durante determinada etapa do processo, serão pagas na etapa seguinte. Já quando apenas a etapa final estiver isenta, a carga incidente sobre a etapa anterior, que não é dedutível, se integra ao preço final, o que significa que na verdade aquela mercadoria não está livre da carga do imposto. Isenção durante a circulação (de uma a outra etapa) teria até reflexos negativos já que o imposto deduzido nas etapas anteriores se agregaria aos custos do estabelecimento que receberia o produto isento. Assim, se a etapa seguinte for tributada, o imposto que incidiu sobre o produto ou seus componentes em etapas anteriores se perderia, devendo ser recolhido novamente sobre o preço integral da mercadoria ou serviço.

Por essa razão, o legislador alemão decidiu limitar a isenção a hipóteses em que a mesma é imprescindível por motivos de

ordem sistêmica, como por exemplo, no caso das exportações ou quando sobre um fornecimento ou serviço, em vez da Umsatzsteuer, incidendo um outro imposto, ou em operações que devem ser beneficiadas por motivos sociais bem como, quando tal procedimento não interfere na competitividade de outros produtos.

Sob essa visão, algumas isenções já existentes no regime anterior, como a locação de terrenos, o fornecimento de créditos, as transações de companhias de seguros, trabalhos sociais a favor da juventude, dos doentes, asilos e assemelhados permanecem.

À época da implantação do sistema, cogitou-se até de incluir os correios na área de incidência do imposto, o que acabou não ocorrendo, pois elevaria os custos, sendo que estes não poderiam ser repassados pelos clientes particulares do correio.

Os serviços de saúde estão isentos, o que não ocorre com a veterinária, próteses dentárias produzidas tanto por dentistas como por protéticos. Também gozam de isenção as receitas de teatros, orquestras, museus, jardins botânicos, zoológicos, parques que mantenham animais, arquivos, bibliotecas e aquários que mantenham peixes, os quais funcionem às expensas do governo da federação ou das comunidades.

Gozam de idêntico benefício outras entidades que mantenham tais atividades sob condições semelhantes.

Trata-se de instalações na maioria das vezes possuindo receitas pouco expressivas e por isso subvencionadas pelo poder público; não faria sentido, pois, aumentar-se o preço dos ingressos com a finalidade exclusiva de atender-se ao pagamento do tributo.

Da mesma forma, a isenção das escolas privadas foi considerada recomendável.

#### 4.2.2.4. Importação e exportação

Na exportação para o exterior do país, ocorre uma isenção completa. O contribuinte, além de nada recolher a título de imposto pela operação citada, aproveita todos os créditos anteriores, relacionados com os bens ou serviços exclusivamente por fornecimentos a clientes estrangeiros de mercadorias e serviços, bem como por uma relação de atividades decorrentes de contratos de empreitada, firmados com clientes estrangeiros.

Isto também se aplica à produção intelectual, quando no exterior é cobrado tributo idêntico. A adoção dessa sistemática favoreceu as exportações alemãs, pois pelo sistema anterior, apesar de também ter havido uma restituição do imposto cumulativo, este era quase impossível de ser dimensionado.

De outro lado, a incidência do imposto sobre produtos importados, tendo como base de cálculo o preço desse produto no ato da importação, colocou o fornecimento estrangeiro em condições idênticas de competitividade com os produtos nacionais.

Na Alemanha, após a visão adquirida pela administração pública e pelos empresários, através do estudo das inúmeras exceções do sistema francês, redobrou-se o esforço no sentido de evitar que esse defeito fosse importado juntamente com os demais aspectos positivos do procedimento tributário do país vizinho. Como as exceções ficaram limitadas a casos especiais, inclusive não se reduziu a alíquota do imposto incidente sobre mercadorias usadas, veículos, antiguidades, etc..

Uma alíquota reduzida para a construção de moradias seria recomendável sob o aspecto da redução de custos, mas como isto representaria uma sensível queda na receita, acabou não se efetivando. Outrossim, pretendia-se que a energia elétrica destinada à mineração fosse tributada com alíquota reduzida, o que também não ocorreu pelas razões acima.

Também no caso em que as mercadorias estão sujeitas ainda a um tributo especial, não foram adotadas alterações. Entendeu-se que seria mais recomendável alterar a legislação que trata dos tributos especiais, do que alterar o regime do Umsatzsteuer. Esta figura ocorre no caso do fumo, seus subprodutos e produtos petrolíferos.

#### 4.2.2.5. Contribuintes com faturamento inferior a 250.000 DM ao ano e profissionais liberais.

A legislação de 1967, previa para os estabelecimentos com um faturamento total de até 250.000 DM, bem como nas operações realizadas por profissionais liberais, que o fato gerador ocorreria apenas com o pagamento por parte do cliente, com a ressalva, no tocante a essas duas categorias de contribuintes, de que o imposto correspondente à entrada de mercadorias e serviços poderia ser aproveitado de imediato.



Esse favorecimento do pequeno empresário, apesar de oneroso para o fisco, foi considerado necessário para dar a este melhores condições de competitividade.

Numa transação subdividida em prestações, o fato gerador acontecia com a liquidação de cada parcela.

Entretanto, como o procedimento em alguns casos poderia causar dificuldades operacionais, o contribuinte, mediante regime especial, podia ser autorizado a proceder de forma diferente.

O ministério das finanças podia também autorizar a tributação com base na média dos recolhimentos em períodos anteriores. Tal procedimento não dispensava a escrituração, que devia corresponder ao valor real das operações realizadas.

Os benefícios citados foram reduzidos gradativamente e depois da publicação da lei de novembro de 1979, permanece apenas para os contribuintes que não sejam comerciantes, a possibilidade de utilizarem para base de cálculo do imposto devido, o valor total dos pagamentos recebidos e não o das operações realizadas em determinado período de apuração (113).

#### 4.2.3. A Reforma Italiana

Em 1965, o "imposta generale sull'entrata" (IGE), representava 21% das receitas do Estado (114). Tratava-se de um imposto monofásico que produzia bons resultados à época. Os técnicos italianos que foram à França para se inteirarem do funcionamento da TVA, chegaram à conclusão que o aludido imposto poderia gerar grave evasão fiscal, tendo em vista sua difícil adaptação ao sistema tributário italiano.

Temiam-se ainda dificuldades na área administrativa, quanto ao estabelecimento da alíquota ou alíquotas convenientes, quanto à repercussão no nível dos preços da implantação do novo sistema, seus reflexos sobre o comércio internacional e sobre as finanças das localidades, dependentes de impostos locais, que seriam incorporados pelo novo imposto.

As alterações conjunturais, decorrentes da introdução, de um imposto de tal natureza, gerariam profundas mudanças. Assim, visando evitar a evasão, bem como abrandar outros efeitos secundários

---

(113) CONSCIANI, Cesare - El Impuesto al Valor Agregado - Ediciones Depalma - Buenos Aires - 1969 - pág. 235.

(114) UMSATZSTEUER - Op. Cit. fls. 93. - pág. 670

rios, defendeu-se a tese de que a reforma dos impostos diretos devesse preceder a dos indiretos.

Finalmente, diante da necessidade de se adotar um sistema tributário compatível com os demais países membros do MCE, decidiu-se pela adoção de um imposto sobre o valor acrescentado. Ficou estabelecido que um "imposta generale sul'valore aggiunto", deveria substituir o "imposta generale sull'entrata".

Em julho de 1967 (115) o Ministério da Fazenda da Itália apresentava um projeto de lei adaptando seu imposto de vendas às novas diretrizes. Houve ainda outros projetos. Finalmente, em fevereiro de 1971, a Câmara dos Deputados aprova a lei esperada.

O novo imposto tem como campo de incidência a "transferência de bens" e a "prestação de serviços". Por transferência de bens, o legislador italiano entende a transferência da propriedade de um bem material, ou seja, a transferência do poder de dispor de um bem material como se fosse proprietário.

Assemelham-se à transferência de bens a transmissão de bens materiais móveis em razão de contrato de venda com reserva de domínio; a transmissão de bem material móvel fabricado por encomenda, com materiais e produtos de propriedade do constituinte, ainda que o trabalhador empregue parte dos materiais; a transmissão de bem material móvel entre o constituinte e o comissionado, em razão de contrato de comissão e a transmissão de bem material móvel produzido pelo transmitente, com independência da natureza dos trabalhos; além de outras hipóteses.

A legislação da Itália, na parte referente à prestação de serviços, se afasta parcialmente do critério que prevalece na CEE, definindo como tal toda operação diversa da transferência de bens. São prestações de serviços: as cessões de patentes, marcas e de direitos; os trabalhos realizados com bens materiais móveis (exceto o atendimento de encomendas); execução de obras em bens imóveis; transporte; armazenagem de bens; publicidade; locação de bens móveis e imóveis; renúncia ao exercício de atividades ou direitos previstos como prestação de serviços, etc.

Como contribuinte do imposto se caracteriza toda pessoa física ou jurídica que exerça atividade econômica com a finalidade de produzir ou trocar bem ou serviço, com ou sem a finalidade de lucro.

---

(115) PISATURO, Michele Mario - L'Imposta Sul Valore Aggiunto - Casa Editrice Dott-Eugenio Jovene, Nápoles - pag. 68.

#### 4.2.4. A Reforma Holandesa

A Holanda manteve um imposto cumulativo sobre as vendas durante trinta e cinco anos. Entretanto, a partir de janeiro de 1969, adotou também o imposto sobre o valor acrescentado. O tributo implantado, se estende, a exemplo dos demais países do MCE, pelos diversos ciclos da produção e distribuição, alcançando a atividade empresarial, comercial, industrial e profissional. O imposto recai sobre a transferência de bens e a prestação de serviços dentro do território nacional, realizados por empresas em suas atividades específicas, bem como sobre a importação de bens.

A legislação holandesa considera "bem" como sendo todo bem material, móvel ou imóvel. Como transferência de bens, para e feitos fiscais, a lei relaciona extensa gama de hipóteses como por exemplo a transmissão da propriedade de bens via contrato; a disposição de bens com fins alheios à atividade específica da empresa; a constituição, a modificação, transmissão e cessão de direitos reais, etc..

A prestação de serviço é conceituada por exclusão pela lei holandesa. Serviço é a realização de qualquer ato distinto da transmissão de bens, que se concretize mediante contraprestação.

Alguns autores criticam essa maneira de conceituar os serviços pela forma negativa residual, considerando que a mesma, apesar de cômoda, criaria dificuldades de ordem prática. Criticam, essa solução, por considerarem-na de resultados inexatos e confusos. Entretanto, as listas especificando serviços, adotadas por muitos países, inclusive o Brasil, também não representam a solução melhor, já que sempre existe o perigo de se omitir tipos de serviços que deveriam ser incluídos e vice-versa, além das dúvidas se tal ou qual serviço está ou não na lista. As inúmeras discussões judiciais são prova disso.

Com duas alíquotas, a primeira reduzida, alcançando 4% e a outra normal de 16%, os Países Baixos procuraram não incorporar muitas exceções ao seu sistema, visando torná-lo mais fácil de ser aplicado.

Entretanto, serviços médicos, de dentista, de psicólogo, o ensino, o serviço funerário, etc., estão isentos visando beneficiar o consumidor final.

Por outras razões, isenta-se a locação de bens móveis, venda de moedas, transferências de dinheiro, serviços de compositores, fotógrafos, roteiristas, etc..

#### 4.2.5. A Reforma Luxemburguesa

O Grão Ducado de Luxemburgo, pela lei de setembro de 1969, também implantou o imposto sobre o valor acrescentado, em vigor a partir de janeiro de 1970. É um tributo aplicado sobre o valor acrescentado em todas as fases do processo de produção e de distribuição. A ele estão submetidas tanto as transmissões de bens como as prestações de serviços, desde que efetuadas a título oneroso.

A lei considera transmissão de bens a hipótese de alguém dispor, como proprietário, de algum bem material, havendo vários casos de acordo com a lei, de venda de bem material. Já como prestação de serviços é classificada toda operação que não constitua transmissão de bem material, podendo consistir numa obrigação, de não fazer ou até mesmo tolerar um ato ou uma situação.

Contribuinte do imposto é a pessoa que, de forma independente e habitualmente, mesmo sem a finalidade de lucro, efetua a operação atinente ao exercício de uma atividade econômica de qualquer gênero.

Naquele país, existem duas alíquotas básicas, sendo uma normal, alcançando 10% e outra reduzida, atingindo 5%. Além disto, existe ainda uma alíquota super reduzida de 2%, de caráter em princípio transitório e que alcança alguns gêneros alimentícios (116).

#### 4.2.6. A Reforma Belga

Na Bélgica, a nova lei do imposto sobre o valor acrescentado, somente vigorou a partir de janeiro de 1972 e seguiu, em linhas gerais, as diretrizes da Comunidade Econômica Européia.

São objeto do imposto as transferências e as prestações de serviços, inclusive as importações realizadas pelo contribuinte no exercício de sua atividade econômica. A legislação belga procurou ser precisa quanto à definição dos diversos casos de incidência tributária. Para efeitos fiscais, bem é o bem móvel por sua natureza, ainda quando sejam imóveis por destino, exceção feita aos títulos mobiliários.

---

(116) PHILIPPE, J.J. - Op. Cit. - pág. 278.

O fornecimento de calor, frio e energia é equiparado à transferência de bens móveis. Por transferência de bens entende-se a tradição ao adquirente, do domínio ou do usufruto do bem, mediante contrato oneroso.

Quanto à tributação dos serviços, o sistema belga adota uma lista. Considera prestação de serviços, a execução, a título oneroso, de qualquer operação que tenha por objeto os seguintes itens (117):

"1. Trabalho material ou intelectual prestado de modo autônomo.

2. Oferta de mão de obra.

3. Mandato de administradores, gerentes ou liquidantes de sociedades, salvo o realizado no exercício de missão estatutária.

4. Arrendamento de bem móvel por natureza; de bem móvel pelo destino e cessão de direito de fruição dos respectivos bens.

5. Cessão de clientela, o compromisso de abster-se de uma atividade profissional.

6. Cessão ou concessão de um monopólio. Concessão do direito de exercitar uma atividade profissional.

7. Cessão ou concessão de patentes, marcas ou do direito do autor.

8. Colocação à disposição do usuário, pela pessoa que explore estacionamento de veículos ou garagem, do espaço para veículos.

9. Colocação à disposição do usuário, de lugar para o armazenamento de bens.

10. Fornecimento de hospedagem em hotéis e similares, inclusive de espaços em terrenos de camping.

11. Venda de alimento e bebidas a serem consumidas no próprio estabelecimento.

12. Concessão do direito de acesso a locais onde se exercam atividades culturais, desportivas ou de lazer, bem como a concessão do direito à sua utilização.

13. Locação de caixas fortes.

14. Serviço financeiro e bancário, exceto os de cessão de valor ou moeda.

15. Serviços de empresas de radiodifusão, teledifusão e de telecomunicações.

Considera-se também prestação de serviços, a locação de imóvel industrial ou comercial, quando seja estipulada a prática da locação, financiamento ou do "leasing" imobiliário.

A lei define o sujeito passivo do imposto como a pessoa que, de modo habitual e independentemente, com ou sem objetivo de lucro, promova a transmissão de bens ou a prestação de serviços de importação.

A base de cálculo é composta do preço da mercadoria, nela incluídas as despesas de frete e seguro e outras que sejam necessárias para que a transação se concretize.

Estão excluídos da base de cálculo o desconto por pagamento antecipado, descontos concedidos no ato da venda, acréscimo por mora, bem como o valor do próprio imposto.

A Bélgica, juntamente com a França, são os dois países do Mercado Comum Europeu que adotam quatro alíquotas distintas. Naquele país, a menor alíquota é de 6%, sendo as demais de 14, 18 e 25% (118).

A legislação daquele país concede diversas isenções. Estando isentas, por exemplo, as prestações de serviços por motivos sociais ou culturais, destacando-se entre elas as seguintes: a prestação do serventuário da justiça, do médico, do dentista, do enfermeiro, do veterinário, de serviços hospitalares e assistenciais, transporte de doentes e feridos, asilos, institutos de educação física, ensino, locação de livros e discos, bibliotecas, salões de leitura, parques, conferências, etc..

Além das experiências dos países do Mercado Comum Europeu, existem diversos outros países em que se adotou sistemática semelhante.

Dentre eles faremos referência ao exemplo sueco.

---

(118) PHILIPPE, J.J. - Op. Cit. - pág. 278.

#### 4.2.7. O Imposto na Suécia

A partir de 1960, a Suécia possuía um imposto geral sobre as vendas, de fase única, que se adotou com a finalidade de superar uma severa crise econômica, decorrente do aumento cada vez maior dos gastos públicos. Em 1968, acompanhando genericamente as diretrizes da CEE, da qual no entanto não participava, aquele país instituiu um imposto sobre o valor acrescentado, com vigência a partir de julho de 1969. Ao novo imposto estão sujeitas as transferências de bens, como as prestações de serviços, as importações realizadas com o objetivo de lucro, dentro do território nacional.

No que se refere à transferência de bens, considera-se bem toda mercadoria ou outro bem móvel material, compreendendo inclusive o bem de investimento. Certas transferências são consideradas bens materiais, como o fornecimento de gás ou de eletricidade, a cessão de direitos, a reprodução cinematográfica, etc..

A incidência do imposto sobre prestações de serviços ocorre para as atividades exercidas com autonomia e independência.

Constitui prestação de serviços tudo quanto "não seja transferência de bens". A lei sueca adotou a sistemática da enumeração dos serviços sujeitos ao imposto por meio de uma lista taxativa, onde estão incluídos serviços de projetos, reparação, limpeza ou manutenção de bens móveis, construção e reparação de bens imóveis, transporte de mercadorias; processamento de dados, serviços de publicidade, lustração de bens móveis, hospedagem, etc..

A base de cálculo do imposto é o valor da contraprestação auferida pelo contribuinte, em razão da transferência do bem material ou do serviço prestado.

## 5. AJUSTES POSSÍVEIS NO BRASIL

Hugh Dalton, com a autoridade de quem, além de professor universitário, foi um bem sucedido ministro das finanças da Grã Bretanha, afirma que,

*"embora o sistema de impostos múltiplos se ja preferível ao do imposto único, uma grande multiplicidade de impostos é inconveniente". "Nesse terreno é bastante claro o caminho da sabedoria para uma coletividade moderna, de vida economicamente desenvolvida e com sistema administrativo relativamente eficiente, melhor será depender de alguns impostos substanciais para o grosso da receita tributária"*

Como já se afirmou anteriormente e se volta a fazê-lo agora, a unificação de impostos que incidam sobre a parte mais significativa das operações de circulação das riquezas e sobre o fornecimento dos serviços, produzirá grandes economias. Essas economias e as demais consequências positivas resultantes dessa unificação, produzem tamanhas vantagens de caráter global que as vozes contrárias, por mais fortes que sejam, acabarão se rendendo às evidências.

Potencialmente, todos os impostos indiretos, tanto de competência federal quanto estadual ou municipal seriam unificáveis num só.

Entretanto, além de não existirem elementos suficientes para permitir avaliar as repercussões de uma modificação tão radical, a prática demonstrou que o tratamento gradual é o mais eficiente.

Os reajustes pequenos mas consecutivos, facilitam a sua absorção por parte do sistema econômico e permitem que se ponham em prática formulações teóricas desejáveis.



Assim, a unificação, em nosso entendimento, se deverá processar por etapas, visando a gradativa simplificação do sistema.

Na área federal, tem-se atualmente os seguintes impostos que poderiam ser classificados como indiretos:

Imposto sobre a importação;

Imposto sobre a exportação;

Imposto sobre produtos industrializados;

Imposto único sobre minerais;

Imposto sobre serviços de transporte;

Imposto sobre comunicações;

Imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro e sobre operações relativas a títulos e valores mobiliários;

Imposto único sobre combustíveis e lubrificantes líquidos e gasosos;

Imposto único sobre energia elétrica.

Esses impostos adotaram o seguinte comportamento, principalmente em relação às suas alíquotas:

## 5.1. A ÁREA FEDERAL

### 5.1.1. Imposto sobre a Importação

O Decreto-Lei nº 1.295, de 21 de novembro de 1975, que deu origem à sistemática atualmente em vigor, estabeleceu dez alíquotas distintas para este imposto, enumerando os produtos alcançados por cada uma delas. A menor, de 9% sobre o valor da base de cálculo da mercadoria importada e a maior de 105%. Isto não exclui a existência de operações isentas e produtos não tributados. O imposto, que na fixação das suas alíquotas guarda semelhanças com o IPI, apresenta a possibilidade de tê-las reduzidas ou aumentadas sem a necessidade de se recorrer ao legislativo. Isso o torna muito operacional e adaptável às circunstâncias econômicas de determinado momento histórico, permitindo ainda que um produto hoje não tributado o seja noutra oportunidade e vice-versa.

### 5.1.2. Imposto sobre a exportação

Dentro do atual esforço exportador nacional, trata-se de um imposto pouco usado. Em termos econômicos, produz efeitos normalmente contrários aos do imposto sobre a importação, já que sua cobrança reduz a competitividade do produto nacional no exterior, ao passo que a exigência do outro reduz a competitividade do produto estrangeiro no Brasil. A aplicação de um dos dois impostos, normalmente deverá levar em consideração a existência do outro. Possui, esse imposto, apenas uma alíquota de 10%, que poderá ser aumentada ou diminuída.

### 5.1.3. Imposto sobre Produtos Industrializados

Segundo o regulamento do imposto, aprovado pelo Decreto Federal nº 83.263 de 9 de março de 1979, existiam, além dos produtos isentos, não tributados e reduzidos à alíquota zero, mais 22 alíquotas distintas que variavam de 3 a 365,6%.

Analisando-se esses produtos com o devido cuidado, ver-se-ia, como já ficou demonstrado às fls. 37, que as alíquotas estabelecidas, nem sempre atendem aos interesses econômico-sociais da população, existindo produtos de luxo isentos, não tributados ou reduzidos à alíquota zero, ao passo que outros, necessários à sobrevivência do cidadão civilizado, sofrem uma taxaçoão relativamente elevada.

A manutenção do atual sistema, portanto, não se baseia em justificativas de ordem social, mas principalmente de ordem financeira.

Há ainda outro aspecto a ser encarado com o devido cuidado. Muitos produtos estão fora do campo de incidência do imposto, facilitando a prática de verdadeiros atentados contra a ecologia e o meio ambiente. É o que ocorre com o couro de animais selvagens, cascos de tartaruga, madeiras brutas, borboletas, pássaros, peixes, etc..

Haveria então a justificativa econômica? Ao elaborar o presente trabalho, durante o período de pouco mais de um ano, fizeram-se três levantamentos para estabelecer o número de produtos sujeitos a cada tipo de alíquota.

Estas variavam sensivelmente, sendo que alguns produtos as tiveram majoradas e outros minoradas. Para tanto, usaram-se de

critérios os mais diversos não se seguindo uma diretriz rígida. Entende-se, pois, que tais variações podem ser justificadas por dois motivos extrafiscais básicos:

O primeiro, quando o produto perde sua competitividade por motivos alheios à capacidade e vontade do contribuinte, podendo o Estado, quando isto for economicamente justificável, socorrê-lo através da redução de alíquotas, enquanto persistir o problema e desde que isto não prejudique produtos similares.

O segundo, quando os interesses superiores da Nação o exigem, modificam-se as alíquotas com o objetivo de se estimular ou desestimular certa atividade.

Assim também entende Jacinto B. Tarantino (120) quando afirma

*"... no hay cánones rígidos de carácter matemático que gobiernan el reparto del peso de los gastos públicos divisibles entre todos los sectores de la colectividad con el vehículo del impuesto. Hay, sin embargo, criterios juridicopolíticos que permiten conmensurar el índice de la capacidad contributiva de los diversos sectores a afectar". "Debemos, en primer lugar, distinguir como lo venimos haciendo desde hace tiempo: capacidad contributiva con alcances microscópicos y capacidad contributiva en su dirección macroscópica."*

Pretendeu-se sugerir primeiramente, a unificação das alíquotas para facilitar os procedimentos por parte dos contribuintes. Entretanto, antes disto, o governo, através de sábia decisão, reduziu à alíquota zero quatro mil produtos, principalmente insumos industriais, desburocratizando o sistema (121), já que a maioria desses insumos será alcançada mais tarde pelo tributo em outra etapa da circulação. Depois dessa modificação, restam cerca de 3.400 itens da Nomenclatura Brasileira de Mercadorias, que ainda são alcançados pelo imposto.

Há ainda diversos passos a serem dados como, por exemplo, a redução do número de alíquotas. Frequentemente não há muita lógica em se tributar determinado produto à alíquota de 18% e outro se

(120) TARANTINO, Jacinto R. - Victor P. de Zavalia - Editor - Al-berti 835 - B. Aires - 1974 - pág. 16.

(121) Jornal O Estado - 27 de junho de 1979 - fls. 5.

melhante à de 20%. Nessas hipóteses, geralmente é possível trazê-los a um denominador comum, sem grandes abalos.

De outro lado, alterando-se os fatos geradores do imposto, aumentando sua abrangência, poder-se-ia incluir em seu campo de incidência muitos produtos hoje excluídos, com resultados benéficos para o sistema.

#### 5.1.4. Imposto Único sobre Minerais

O imposto único sobre minerais, apresenta características "sui generis", pois de um lado, ao tributar a circulação interna de minerais, assume o caráter de um imposto sobre vendas. Já nas exportações de minérios, assume o caráter de um imposto de exportação.

Visando a gradativa simplificação do sistema, sugerimos que o imposto seja eliminado. Isto na verdade não representaria grande dificuldade operacional, pois, atualmente, do produto da sua arrecadação, apenas 10% ficam com a União, sendo que 70% cabem aos Estados e 20% aos municípios.

Não haveria, portanto, dificuldade maior de ordem prática em integrá-lo diretamente ao ICM, submetendo os minerais à sistemática deste imposto. Inclusive não haveria dificuldades com relação às alíquotas, que, num primeiro passo, poderiam ficar na sua situação atual.

#### 5.1.5. Imposto sobre Transportes

Este imposto possui um peso específico muito pouco significativo no contexto dos tributos arrecadados, mas é um componente dos custos finais de qualquer mercadoria transportada. Entretanto, por ser um tributo de características relativamente marginais, praticamente não tem condições de ser fiscalizado, devendo alcançar os seus índices de evasão níveis superiores aos do IPI e bem superiores aos do ICM, este último controlado com bastante severidade pela maioria dos Estados. Como ele representa muito pouco para a União, sendo que Estados e Municípios foram os grandes sacrificados na distribuição do total dos tributos arrecadados no país nesta última década, os Estados, se ele passasse à sua competência, o receberiam de bom grado. Mas a simples mudança de competência não teria consequências de ordem prática.

Para que haja conseqüências, será necessário que ele deixe de existir como imposto independente. É recomendável que passe a integrar o campo de incidência do tributo que substituirá o ICM.

#### 5.1.6. Imposto sobre Comunicações

Este imposto, apesar de sua competência estar prevista no inciso VII do artigo 21 da Constituição Federal, com a redação que lhe foi dada pela Emenda Constitucional nº 1 e apesar de estar previsto no Código Tributário Nacional, não teve sua exigibilidade disciplinada por nenhum estatuto legal. Assim, apesar de previsto, não se criou a instrumentação legal para a sua efetiva exigência, no que se agiu com sabedoria, pois se trataria de mais um imposto difícil de cobrar e de pequeno peso específico no quadro geral dos tributos arrecadados pela União.

#### 5.1.7. Imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, e sobre operações relativas a títulos e valores mobiliários.

Trata-se de um imposto que, por suas características, guarda certa semelhança com os demais até agora relacionados e talvez, futuramente, possa passar para o campo de incidência de um dos impostos que alinharemos nesta proposição. Entretanto, o maior obstáculo nos parecem ser as alíquotas que variam de 0,3% a 2%. Assim, apesar de se somar ao preço final do produto comercializado e em cujo custo se integrem despesas de financiamento, entendemos recomendável sua não inclusão na proposta, pois tal fato geraria mais dificuldades do que facilidades, principalmente pelo fato de as alíquotas serem menos elevadas que as demais, o que exigiria a criação de mecanismos complexos, os quais justamente se deseja expurgar desta proposição.

#### 5.1.8. Imposto único sobre combustíveis e lubrificantes líquidos e gasosos.

As alíquotas deste imposto são variáveis e se reajustam periodicamente, de acordo com as necessidades de mercado e outros problemas de política econômico-financeira.

A atual conjuntura mundial no campo energético, está a

exigir o máximo de cautela por parte dos planejadores, na área dos carburantes líquidos e gasosos, derivados do petróleo. Isto deixa o campo de atuação do tributo muito tumultuado.

#### 5.1.9. Imposto único sobre energia elétrica.

Também nesse caso, trata-se de um imposto cujas alíquotas variam e são reajustadas periodicamente. A energia elétrica pode ser um sucedâneo dos carburantes líquidos e gasosos, razão pela qual, nesta etapa, não seria recomendável sua inclusão num imposto de grande porte, ainda mais porque isto exigiria prévias adaptações de caráter não tributário.

Entende-se que, numa primeira fase, não seria recomendável tomar-se qualquer providência com relação ao imposto único sobre combustíveis e lubrificantes líquidos e gasosos e o imposto único sobre energia elétrica, já que a sua incorporação a um sistema tributário mais unificado, exigiria que primeiramente se consolidassem as etapas anteriores. Trata-se de impostos cujas características extra-fiscais geralmente são tão ou mais importantes do que a arrecadação do próprio tributo. Neles, a base de cálculo diverge tanto dos demais impostos, que não haveria condições de se proceder qualquer alteração a curto prazo, sem provocar a consequente mudança significativa nos preços de combustíveis, lubrificantes e energia elétrica. Como estamos numa época de grandes instabilidades no campo energético, uma intervenção nessa área, mudando agora as regras do jogo, poderia provocar mais consequências negativas do que positivas.

### 5.2. A ÁREA ESTADUAL

Já na área estadual, temos um imposto que, isoladamente, carrega para os cofres públicos as maiores somas em dinheiro. Entretanto, a ele em especial, são dirigidas as maiores críticas. Trata-se do imposto sobre a circulação de mercadorias.

#### 5.2.1. Imposto sobre a circulação de mercadorias.

Está comprovado estatisticamente, bem como por reitera

das declarações de governadores e autoridades federais, que o ICM, no decorrer da última década, perdeu substância em relação aos impostos federais, provocando um grave empobrecimento não só dos estados mas também dos municípios.

Assim, ao se acompanhar a evolução percentual do ICM arrecadado pelos Estados, ver-se-á que este, em relação ao IPI e ao Imposto sobre a Renda arrecadados pela União, realmente perdeu parte do seu peso específico.

No decorrer de uma década, ocorreu o seguinte (122):

| ANOS | UNIÃO<br>IPI+IR | ESTADOS<br>ICM | TOTAL |
|------|-----------------|----------------|-------|
| 1967 | 44,67           | 55,33          | 100%  |
| 1968 | 46,12           | 53,88          | 100%  |
| 1969 | 48,29           | 51,71          | 100%  |
| 1970 | 49,07           | 50,93          | 100%  |
| 1971 | 51,44           | 48,56          | 100%  |
| 1972 | 53,17           | 46,83          | 100%  |
| 1973 | 52,46           | 47,64          | 100%  |
| 1974 | 52,54           | 47,46          | 100%  |
| 1975 | 52,76           | 47,24          | 100%  |
| 1976 | 54,34           | 45,66          | 100%  |

Verificou-se uma inversão. Enquanto em 1967 o imposto sobre a renda, acrescido do imposto sobre produtos industrializados representava apenas 44,67% do somatório dos três tributos citados, representando o ICM sozinho 55,33%, dez anos mais tarde o quadro se havia invertido. Agora, o IPI e o IR representam 54,34% e o ICM apenas 45,66%. A mudança foi brutal e não poderia deixar de ser sentida pelos Estados e Municípios.

Apesar de os valores relativos arrecadados terem diminuído, principalmente em função dos inúmeros benefícios concedidos à exportação, bem como créditos presumidos, reduções de base de cálculo, isenções, etc., a legislação se tornou incrivelmente mais complexa. Assim, passou-se a arrecadar menos imposto em relação a cada artigo da legislação em vigor. Esta se tornou, como já dissemos anteriormente, quase caótica.

(122) ZAVARIZI - Índio Jorge - ICM e a Federação - Dissertação de Mestrado - UFSC - março de 1978 - MAPA - 2.

### 5.2.2. Imposto sobre a transmissão de imóveis e direitos a eles relativos.

No quadro dos impostos indiretos estaduais, temos ainda o imposto sobre a transmissão de bens imóveis e direitos a eles relativos. Trata-se de um tributo pouco expressivo em termos de arrecadação, tendo representado em 1961 2,73% (123) da receita tributária de Santa Catarina. Sua importância relativa no entanto vem de crescendo gradativamente, representando em 1979 0,70% (124) e para 1980 0,67% (125) da previsão da receita tributária do mesmo Estado. Suas alíquotas são sensivelmente mais baixas do que as demais incidentes sobre a produção, circulação de bens e mercadorias e sobre serviços em geral. Também as hipóteses de incidência a ele relativas diferem dos outros impostos analisados. Mas dado o seu pequeno peso específico em termos de arrecadação, convém que a mais longo prazo se pense na sua possível integração num sistema mais amplo.

### 5.3. A ÁREA MUNICIPAL

#### 5.3.1. O imposto sobre serviços.

Na área municipal, temos como representante o imposto sobre serviços de qualquer natureza. Trata-se de um imposto que apresenta diversas incógnitas, como veremos a seguir.

Quando procuramos estabelecer o total arrecadado nacionalmente a título de ISQN, verificamos que esses dados não se encontram disponíveis.

É um imposto que só se cobra com alguma eficiência nas municipalidades mais expressivas e desenvolvidas, já que as demais, não dispõem nem de estrutura, nem de pessoal capacitado para con

---

(123) MELO, Ari Kardec de - Revista da Faculdade de Direito da UFSC, nº 2 - Vol. 1 - Agosto de 1967 - pág. 56 - Imprensa da UFSC - Florianópolis.

(124) ORÇAMENTO DE 1979 - Estado de Santa Catarina - Lei nº 5.509 de 6 de dezembro de 1978 - I.O.E.S.C. - Florianópolis.

(125) ORÇAMENTO DE 1980 - Estado de Santa Catarina - Lei nº 5.631 de 20 de novembro de 1979 - I.O.E.S.C. - Florianópolis.



trolar seu auto-lançamento e muito menos para fiscalizá-lo com eficiência. Assim, trata-se de um imposto arrecadado principalmente pelas municipalidades mais prósperas. As demais, quase não tomam conhecimento da sua existência.

É portanto um imposto fiscalizado e arrecadado pelas grandes comunas e quase esquecido pelas pequenas, com prejuízo para todos. Entende-se que o mesmo deveria ser incorporado ao ICM ou seu sucedâneo, no que receberia o aplauso de grande maioria das municipalidades que não têm condições técnicas e políticas para arrecadá-lo com eficiência.

Surgirão, é evidente, algumas resistências por parte de poucos municípios que possuem uma estrutura razoavelmente bem montada. Entretanto, mesmo assim, valerá à pena correr o risco, pois a simplificação compensará os eventuais ônus políticos, que serão bem circunscritos.

## 6. A PROPOSTA

Procurar-se-ã, agora, propor alternativas visando reduzir as dificuldades enfrentadas pelo sistema brasileiro. Entretanto, antes de qualquer consideração de ordem técnico científica, cum pre lembrar que além das soluções técnicas, que poderão estar equa cionadas teoricamente, é necessário que exista uma decisão políti ca no sentido de, realmente, tomar as providências necessárias pa ra por em prática medidas simplificadoras.

Na Europa, o fenômeno que desencadeou a implantação do imposto sobre o valor acrescido, foi a necessidade de compatibilizar os sistemas tributários dos países membros do Mercado Comum Eu ropeu, visando permitir melhor intercâmbio comercial entre os mesmos. Assim, em pouco tempo se conseguiu implantar na França, na Alemanha, Itália, Holanda, Luxemburgo e Bélgica, primeiros inte grantes da CEE, sistemas tributários baseados no valor acrescido e que, embora diferentes entre si, seguiram todos uma diretriz comum. Venceram-se assim, em função da necessidade, velhas resistências ba seadas às vezes em tradições antigas, eliminando-se impostos múlti plos, impostos cumulativos, impostos locais, impostos especiais e assim por diante.

Para tanto, os países europeus contavam com algumas van tagens com as quais o Brasil não conta. Suas superfícies territo riais são expressivamente menores, as diferenças regionais não são tão grandes a exigirem tratamento tributário sensivelmente dife renciado, na área européia de cada país membro, exceção feita ã Córsega e territórios ultramarinos, situados em outros continentes.

Já havia sistemas tributários mais organizados, havia dados estatísticos sobre grande número de variáveis, as quais in fluiriam no fenômeno, bem como um nível de informação melhor por parte da população atingida. Assim, partindo-se de uma diretriz co mum e através da troca de experiências, foi possível montar siste mas tributários, os quais, surpreendentemente, apesar das profun das mudanças sofridas pelo mundo desde o fim dos anos sessenta, por muito poucas alterações passaram.

Hoje é opinião quase unânime, naqueles países, por par

te de empresários, governantes e cientistas de que o esforço valeu à pena. O que se deseja propor é a implantação gradativa de um sistema em bases semelhantes ao existente na Europa, que englobe o maior número possível de impostos indiretos hoje de competência da União, dos Estados e dos Municípios. Tal procedimento exigirá que se altere profundamente todo o sistema tributário brasileiro, visando adequá-lo à nova situação. Assim se fará necessária uma reforma do texto constitucional na parte pertinente a tributos, uma alteração do Código Tributário Nacional, da legislação complementar e de toda a legislação decorrente.

Entretanto, como não existem condições de se implantar uma mudança tão profunda de uma só vez, sugere-se que a mesma se faça de forma gradativa como ocorreu na França, unificando alíquotas e eliminando divergências entre os diversos impostos que gravam operações semelhantes, para ao final unificá-los.

No Brasil, como ocorreu na Europa, também deverão existir muitas resistências à mudança, que serão as mesmas que costumamente ocorrem nessas circunstâncias.

Assim, entre os argumentos clássicos, tem-se os seguintes:

a) o que existe hoje pode ser complicado, difícil de ser entendido, mas bem ou mal funciona. Uma mudança representa uma incógnita.

É possível, inclusive, que uma solução nova produza resultados piores do que a situação atual; entretanto, as experiências feitas por outros países, provam que uma vez estabelecidas com inteligência as diretrizes a serem seguidas e obedecendo-se às linhas gerais dessas diretrizes para a implantação do sistema, os riscos serão quase nulos.

b) a implantação de um ou dois impostos de caráter nacional acabará destruindo a Federação, pois, se for implantada uma legislação nacional para os tributos hoje de competência estadual e municipal, isto provocará um profundo abalo no sistema federativo.

Dir-se-á que a União, feito um monstro de mil cabeças, centralizará tudo, decidirá sobre tudo e deixará os Estados e Municípios, que há mais de uma década estão passando por um grave processo de empobrecimento, numa situação ainda pior. Entretanto, esse fato vem ocorrendo hoje, quando as competências estaduais e municipais estão definidas pela Constituição da República e apesar

disto tudo, ocorre um esvaziamento. Isto significa que o problema não está na unificação ou não de impostos, que é apenas uma variável num conjunto de situações. O que ocorreu no Brasil foi uma concentração de poder nas mãos do executivo federal, em função de uma situação política "sui generis", o qual, em vista disso, agiu da forma que melhor lhe aprouvesse. Num regime mais aberto politicamente, existisse a legislação que existisse, tal fenômeno teria assumido uma conotação mais generosa para com municípios e estados.

Outrossim, a legislação menos complexa permite um controle mais fácil por parte de todos os envolvidos no paradeiro dos recursos arrecadados. Poderão ser eliminados muitos retornos, distribuições de impostos federais e estaduais, o que além de exigir uma máquina burocrática muito complicada, não permite ao estado e município acompanhar e calcular de forma clara e irrefutável a parte que efetivamente lhe cabe. Se o sistema for simples, com as regras legais fixadas claramente, tudo se torna mais fácil. Assim, uma unificação de diversos impostos de competências diferentes, em vez de representar a desgraça, poderá, muito ao contrário, representar a redenção de estados e municípios.

Cumprе aduzir que na República Federal da Alemanha, que é uma Federação, o "Umsatzsteuer", com características típicas de imposto sobre a mais valia ou sobre o valor acrescido, convive perfeitamente com o sistema federativo, existindo naquele país mecanismos constitucionais que permitem a distribuição coerente das somas arrecadadas entre a Federação e cada unidade, bem como a assistência às regiões menos favorecidas do país (arts. 106 e 107) (126).

No Brasil, especialmente o ICM traz muitos problemas tanto aos contribuintes como aos Estados. Conflitos para se saber a qual estado cabe o imposto, embora muito menos graves e mais raros do que à época do IVC, continuam a existir. Muitas vezes também persiste a dúvida sobre qual o imposto que deverá gravar a operação. Hoje, somente se concedem ou retiram benefícios fiscais através de convênios, conforme estabelece a lei complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975. Esses convênios são o resultado da concordância tanto dos outros estados quanto da União para se alterar algum dispositivo que verse sobre matéria tributária. Portanto, nenhum Estado, independentemente, tem condições de alterar procedimentos tributá-

---

(126) Grundgesetz - Beck'sche Textausgaben - Verlag C.H. Beck - München - 1979.

rios significativos. A própria Constituição, bem como a legislação complementar posterior, dão pouca possibilidade aos Estados para agirem. Essa liberdade se refere a alguns aspectos secundários, - já que o Sistema Nacional Integrado de Informações Econômico-Fiscais "SINIEF" fixa quais e como são os livros e notas fiscais - quais os regimes especiais, prazos de pagamento do imposto e tipos de guias, percentuais de multa e outros detalhes ainda menos importantes.

No resto, na parte mais substancial, não é possível se fazer qualquer alteração sem a concordância dos demais parceiros.

c) poder-se-ia argumentar, também, que uma mudança provocaria desajustes nas máquinas fiscalizadoras, pois traria consigo conflitos de toda ordem.

Propõe-se que a fiscalização desses novos tributos venha a ser de preferência dos Estados, segundo normas fixadas em conjunto pela União e unidades federadas.

Sabe-se que a União, com o exíguo quadro de fiscais de que dispõe, não tem condições de fiscalizar todos os tributos que hoje lhe competem. Tanto assim que a fiscalização do IPI no estabelecimento do contribuinte se constitui em grande raridade, não sendo possível dimensionar os níveis de evasão, principalmente dos contribuintes médios e pequenos. A fiscalização do IUM foi delegada aos Estados e o imposto sobre serviços de transporte, pelo que se conseguiu apurar, nunca chegou a ser fiscalizado efetivamente. Transferindo-se a fiscalização desses tributos aos Estados, haverá uma sensível redução dos índices de evasão e, conseqüentemente, a possibilidade de se reduzir as alíquotas incidentes sobre as operações.

d) grandes resistências também ocorrerão por parte de alguns estados e principalmente municípios que temerão perder parcela de sua arrecadação para os demais.

Visando contornar esse problema, existem diversas alternativas cuja análise não poderá ser feita aqui de forma detalhada, mas para a qual se apresentam algumas sugestões. A garantia de se assegurar a essas comunas, por um prazo de cinco ou mais anos, uma arrecadação equivalente, em valores reais, à média dos últimos três exercícios anteriores à implantação do novo sistema, seria uma solução.

c) haverá também resistência por parte dos contribuintes, que temendo inovações, têm a propensão de se oporem às mudanças.

Mas por mais que se argumente, a simplificação de procedimentos compensará quaisquer outros sacrifícios. Tem-se o exemplo europeu. O Brasil, por ter uma economia menos estruturada, enfrentará para a implantação de um sistema mais moderno, maiores dificuldades no campo operacional, pois faltam alguns dos elementos existentes na Europa, como por exemplo melhores quadros de segundo, terceiro e quarto escalões, tanto na área privada, como nos órgãos do governo; dados estatísticos mais confiáveis, existindo ainda aqui maiores índices de evasão fiscal e menor conscientização tributária, por parte da média da população. Mas, se isto de um lado poderá significar que surgirão graves dificuldades, de outro existem menos tradições e, superadas as resistências iniciais, o caminho para uma solução dessa natureza poderá ser trilhado com relativa facilidade.

Propor-se-ia assim, como primeira etapa, em substituição ao imposto sobre produtos industrializados, ao imposto único sobre minerais, ao imposto sobre transportes, ao imposto sobre a importação, imposto sobre a exportação, imposto sobre a circulação de mercadorias, imposto sobre serviços, a implantação de dois impostos indiretos, um de competência federal e outro de competência estadual.

O de competência da União serviria ao governo para, através de suas características fiscais e extra-fiscais, se transformar num instrumento eficiente para a condução da política econômica. Sem relegar a segundo plano o objetivo de carrear recursos para o erário, ele incidiria sobre produtos que comportariam uma tributação mais elevada, servindo como instrumento de política importadora e exportadora; como meio de estimular ou desestimular o desenvolvimento de certos segmentos da economia e ainda, subsidiariamente, como meio de corrigir certas desigualdades sociais.

Assim, atingiria os produtos que hoje são gravados pelo IPI, mas sem as limitações deste, podendo incidir tanto sobre produtos industrializados, como não industrializados.

De outro lado, existiria um imposto estadual válido para todo o território nacional, com uma legislação única, que poderia ser aprovada por convênio e ratificada, posteriormente, pelos legislativos dos Estados.

Esse imposto alcançaria todos os tipos de fornecimentos de mercadorias e serviços, contendo o menor número possível de exceções.

Os dois impostos anteriormente mencionados, passariam a ser o sustentáculo de boa parte da receita tributária da União e praticamente de toda a arrecadação tributária que comporia o orçamento dos estados e municípios.

O quadro a seguir, dá uma visão de como se pretende unificar os impostos:

| SITUAÇÃO ATUAL  | SITUAÇÃO PROPOSTA  |
|---|--|
| 1.1. Imposto sobre a importação<br>1.2. Imposto sobre a exportação<br>1.3. Imposto sobre produtos industrializados<br>1.4. Imposto único sobre minerais (exportações)   | 1.1. Imposto sobre a produção  |
| 2.1. Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias<br>2.2. Imposto sobre serviços de qualquer natureza<br>2.3. Imposto sobre serviços de transporte<br>2.4. Imposto sobre comunicações<br>2.5. Imposto único sobre minerais (mercado interno) | 2.1. Imposto sobre o valor acrescentado                                      |
| 3.1. Imposto sobre a renda e produtos de qualquer natureza  | 3.1. Imposto sobre a renda, e produtos de qualquer natureza                  |
| 4.1. Imposto sobre a propriedade territorial rural  | 4.1. Imposto sobre a propriedade territorial rural                           |
| 5.1. Imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana   | 5.1. Imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana                |
| 6.1. Imposto sobre a transmissão de bens imóveis e direitos a eles relativos  | 6.1. Imposto sobre a transmissão de bens imóveis e direitos a eles relativos |
| 7.1. Imposto único sobre combustíveis e lubrificantes líquidos e gasosos  | 7.1. Imposto único sobre combustíveis e lubrificantes líquidos e gasosos     |
| 8.1. Imposto único sobre energia elétrica   | 8.1. Imposto único sobre energia elétrica                                    |
| 9.1. Impostos extraordinários   | 9.1. Impostos extraordinários  |



Nessa proposta poderiam ser detectadas diversas dificuldades:

A primeira seria o argumento de que a junção de nove impostos em dois não é muito mais difícil do que a condensação dos mesmos num só.

O sistema imaginado visa criar condições para uma gradativa simplificação sem produzir traumas profundos no sistema, de difícil absorção por parte da economia do país. Assim, essa separação nos parece adequada principalmente pelas seguintes razões:

- se na Europa existe uma certa dificuldade de se gravar mais pesadamente o luxo, o supérfluo e o produto que suportaria uma tributação mais elevada, o fenômeno não se repetiria no Brasil, pela forma a ser sugerida para o imposto federal;
- é necessário proteger a indústria nacional, bem como estimular as exportações de forma eficiente. Isto exige a existência de um imposto com alíquotas facilmente modificáveis, sem que se altere o sistema em si. O imposto sugerido daria esses mecanismos ao governo;
- não conviria agora suprimir dos Estados, traumatizando-os que estão com o gradativo esvaziamento de sua arrecadação, a competência de tributar, passando-se a mesma para a esfera da União. Ocorreriam seriíssimos problemas de distribuição do bolo arrecadado, provavelmente muito mais sérios do que os enfrentados pelas municipalidades, em relação ao ICM;
- também a passagem do IPI e dos demais impostos indiretos para a competência estadual, outra alternativa, criaria o mesmo problema no sentido inverso, com a agravante de deixar a União à mercê dos Estados, o que poderia provocar não só dificuldades de ordem financeira, mas de segurança nacional.

Por essa razão, soluções mais arrojadas não seriam aceitáveis a curto prazo.

Restaria outro argumento forte. Os impostos únicos sobre combustíveis e lubrificantes, bem como sobre energia elétrica e que portanto repercutem sobre o preço das mercadorias e dos serviços, poderiam ser integrados no sistema proposto.

Na Europa, se adotou essa solução e o resultado foi bom. Entretanto cabe perguntar se na conjuntura mundial de hoje, esses países que tomaram tal atitude numa época de bonança no setor energético, voltariam a fazer a mesma coisa. O comportamento desse setor, principalmente o dos carburantes líquidos e gasosos derivados do petróleo, se tem apresentado de forma atípica no mercado mundial, arrastando consigo os preços de todas as outras formas de energia.

Numa época de tamanha instabilidade, é mais recomendável não incorporar o imposto incidente sobre esses produtos ao sistema, já que isto exigiria muitas modificações cujos resultados tu multuariam qualquer processo. Esse fato entretanto não impede que se estude uma forma de os estados e municípios participarem de forma mais intensa nos imensos recursos arrecadados pela União a título de imposto único sobre combustíveis e lubrificantes líquidos ou gasosos.

A mais longo prazo, a incorporação dos mesmos ao imposto federal proposto parece a mais lógica.

Também se poderia pensar, a mais longo prazo, na incorporação do imposto sobre a transmissão da propriedade imobiliária, bem como do imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro e sobre operações relativas a títulos e valores mobiliários, onde os maiores obstáculos são as alíquotas sensivelmente mais baixas, a um dos sistemas propostos.

Pensando numa futura fusão dos dois tributos sugeridos, um de competência federal e outro de competência dos estados, esses deveriam ser semelhantes em tudo que fosse possível, ou seja: na base de cálculo, na delimitação dos contribuintes, na forma de aproveitamento do crédito fiscal, no preenchimento de livros e documentos.

Assim, estariam lançadas as sementes para se alcançar, a longo prazo, um só tributo que consolidaria todo o sistema de impostos indiretos a incidirem sobre a circulação e a comercialização de mercadorias, bens e serviços.

Entretanto, isto seria apenas uma medida acessória, visando alterações simplificadoras, numa etapa futura. No sistema proposto, o primeiro passo a ser dado dentro dessa ótica, seria a criação dos dois tributos já mencionados.

Como já se disse anteriormente, é muito difícil implantar um novo sistema, devendo as alterações ser introduzidas de

forma gradativa no mecanismo tributário, seguindo-se uma filosofia pragmática quanto aos métodos a empregar, mas bastante rígida quanto aos objetivos a serem alcançados. Assim, os caminhos para se chegar a uma maior simplificação do sistema poderão ser os mais diversos, desde que se chegue à simplificação.

A primeira inovação que se introduz relaciona-se com o chamado "fato gerador". Segundo os mais avançados estudos a respeito, o termo burilado por Gaston Jêze não mais atende às reais necessidades a respeito do assunto (127).

Dos autores brasileiros, um dos que mais se aprofundou no assunto foi Geraldo Ataliba, tendo-lhe dedicado inclusive uma monografia. Segundo o autor, existe a necessidade de se estabelecer uma distinção exata, no caso do fato gerador, entre as seguintes hipóteses (128):

a) descrição legal do fato que denomina "hipótese legal de incidência";

b) o acontecimento material que preenche as características da hipótese legal, para a qual propõe a denominação de "fato im<sup>o</sup>nível".

Utilizar-se-á, a partir de agora, para caracterizar os fatos geradores, a denominação proposta pelo acima citado autor brasileiro.

Como nesta proposta se pretende manter dois impostos não cumulativos em vez de um, como talvez venha a ocorrer numa fase mais adiantada, as hipóteses de incidência serão necessariamente mais complexas do que se existisse apenas um imposto indireto a preencher o mesmo universo.

---

(127) FANUCCHI, Fábio - Curso de Direito Tributário Brasileiro - Vol. I - Editora Resenha Tributária - MEC, 3ª Edição - 1975 - pág. 112 a 242.

(128) NOGUEIRA, José Geraldo Ataliba - Hipótese de Incidência Tributária - Editora Revista dos Tribunais Ltda. - São Paulo - pág. 48 a 86.

## 7. O IMPOSTO FEDERAL - IMPOSTO SOBRE A PRODUÇÃO

Dos dois impostos sugeridos por este trabalho, o de competência federal seria o mais complexo. Como através dele se pretende estabelecer um eficiente instrumento de política fiscal e extrafiscal, é necessário que ele reúna características que o tornem suficientemente flexível para se adaptar com rapidez às mutações que a conjuntura econômica está a exigir.

A idéia de sua estruturação seria retirada do atual IPI, que é um imposto já conhecido pelos contribuintes e portanto as modificações que nele se fizerem serão mais fáceis de serem assimiladas do que a criação de um novo imposto com características totalmente diferentes.

### 7.1. CONTRIBUINTES DO IMPOSTO

Neste ponto chega-se a um impasse. Ou se atema considerações teóricas, ou se desce a detalhes. Adotada a primeira alternativa, não se corre o risco de cometer erros de maior monta, mas também não se daria nenhuma contribuição mais palpável. A segunda alternativa é a mais arriscada. Levou-se anos para chegar a uma redação razoavelmente eficiente na área do IPI. Nos países europeus, se discutiram alternativas, durante décadas. Assim, qualquer proposição apresentada de forma individual, necessariamente conterá erros, haverá sempre hipóteses que não foram consideradas. Entretanto, corre-se o risco de forma consciente, com o objetivo de apresentar um ponto de partida que poderá servir de base para soluções mais elaboradas.

Assim, para especificar quais seriam os contribuintes, usou-se como base a legislação do atual IPI, introduzindo nela algumas modificações, que tornam as hipóteses de incidência mais abrangentes.

Como contribuintes do imposto alinham-se os seguintes:

- a) o industrial, em relação às hipóteses de incidência decorrentes da saída de seu estabelecimento a qualquer título;
- b) o importador, em relação ao fato gerador decorrente do desembaraço aduaneiro de produto material ou imaterial de procedência estrangeira;
- c) a saída de mercadorias do estabelecimento do contribuinte com destino ao exterior do país;
- d) a primeira circulação de qualquer produto não industrializado promovida pelo produtor ou extrator, desde que gravado pela tabela (NBM);
- e) o estabelecimento equiparado a industrial quanto aos fatos impositivos relativos aos produtos que dele saírem, bem como quanto aos demais fatos impositivos decorrentes de atos que praticar.

## 7.2. HIPÓTESES DE INCIDÊNCIA

Seguindo esse raciocínio, e tendo em vista a delimitação dos contribuintes usuais do imposto, seriam as seguintes as hipóteses de incidência:

- a) as saídas promovidas por estabelecimento industrial ou equiparado a industrial;
- b) o desembaraço aduaneiro de produto de procedência estrangeira;
- c) o pagamento de produto imaterial de procedência estrangeira;
- d) a saída do estabelecimento de mercadorias destinadas ao exterior do país;
- e) a primeira circulação de qualquer produto não industrializado gravado pela tabela;
- f) a arrematação de produto apreendido ou abandonado, alienado pelo poder público.

Após a configuração das hipóteses de incidência que foram alinhadas aqui não como uma solução definitiva, mas sim como

um caminho que poderá ser seguido, visando o aperfeiçoamento do sistema, faz-se uma análise das mesmas:

#### 7.2.1. 1ª Hipótese

- a) as saídas promovidas por estabelecimento industrial' ou equiparado a industrial.

Como se pretende ampliar a faixa de incidência do IPI, base que servirá para a montagem do novo tributo, o termo industrialização que servia como hipótese de incidência será substituído pe la palavra saída tomada ao atual ICM.

O estabelecimento industrial ou equiparado a industrial poderá ser definido pela lei com base na experiência acumulada principalmente na área do imposto sobre produtos industrializados.

Quanto ao aspecto funcional, a sugestão é no sentido de se uniformizar alíquotas para produtos similares e sempre que pos sível, fazer taxar mais pesadamente o artigo de luxo e mais branda mente o artigo de consumo popular. Entretanto, a prioridade nesse ítem deverá ser de ordem financeira sob o risco de o imposto per der sua capacidade de satisfazer às necessidades do Estado.

Esta posição poderia parecer incoerente. Entretanto, co mo o tributo existe para proporcionar os meios necessários à movi mentação da máquina do Estado, o aspecto extrafiscal deverá ser utilizado o mais possível, mas sempre dentro dos limites que a ra zão e o bom senso recomendarem.

Também não é diferente na França, que é um dos países ' que se pode considerar adiantado em matéria fiscal, onde os estu diosos confessam sua dificuldade em transformar um imposto de tal natureza em socialmente justo (129).

Assim, a seletividade e a essencialidade de que hoje trata a Constituição, deverão ser empregadas sempre no limite da quilo que a economia e o bom senso permitirem.

---

(129) PHILIPPE, J.J. - Op. Cit. - pág. 116.

### 7.2.2. 2ª Hipótese

b) o desembaraço aduaneiro de produto de procedência es  
trangeira;

c) o pagamento de produto imaterial de procedência es  
trangeira.

Neste caso, as modificações mais importantes são:

1. eliminação do imposto sobre a importação, incorporando-o ao universo do novo imposto;

2. inclusão no campo de incidência do tributo de produtos que poderão ser imateriais, como por exemplo estudos, projetos de engenharia, avaliações, etc. Dessa forma existe a possibilidade, quando necessário, de proteger-se a capacidade criadora nacional através do gravame aplicado à criação estrangeira.

A razão da eliminação do imposto sobre a importação se que uma idéia geral, a da simplificação. Eliminando-se um imposto, reduzem-se dificuldades tanto do fisco como do contribuinte, já que, havendo um imposto a menos, menores serão também as dificuldades. Haverá menor número de leis a serem consultadas, menos guias, me nos documentos, menos cálculos. Surgirá, no entanto, dificuldade re lacionada com a fixação de alíquotas, a qual será abordada mais a diante.

### 7.2.3. 3ª Hipótese

d) a saída do estabelecimento de mercadorias destinadas  
ao exterior do país.

Nessa área não ocorrerão grandes problemas de ordem prá  
tica, já que se está voltado ao modelo exportador. Assim, os produtos gravados pelo tributo serão os mesmos alcançados hoje pelo impo  
sto sobre a exportação e o imposto único sobre minerais. Curiosame  
nte, apesar de serem poucos os produtos cuja saída para o exte  
rior do país é gravada, hoje existem dois impostos diferentes a re  
caírem diretamente sobre tal tipo de operação, além do ICM que po  
de incidir sobre produtos não industrializados.

A razão para a incorporação dos dois impostos citados a  
cima (DEXP) e (IUM) ao tributo sugerido é o da simplificação. Qualquer procedimento que vise reduzir as dificuldades que o exp  
orta-

dor de hoje enfrenta na área burocrática deverá ser bem recebido . A respeito do assunto, a Revista Veja publica um artigo sobre a nova estrutura dada ao CONCEX e que é muito sugestivo em termos de simplificação:

*"A função básica do CONCEX é simplificar", lembrou o presidente, atacando diretamente a burocracia em que se encontra atolada a atividade exportadora brasileira. Reguladas por um emaranhado de 1.470 atos, e dependentes, direta ou indiretamente, de treze ministérios e quase cinquenta órgãos da administração pública, as exportações brasileiras hoje talvez percorram um caminho mais longo que o que leva a outros países". (130)*

#### 7.2.4. 4ª Hipótese

- e) a primeira circulação de qualquer produto não industrializado gravado pela tabela.

A atual tabela utilizada pelo Imposto sobre Produtos Industrializados, que se inspirou na NBM, Nomenclatura Brasileira de Mercadorias, menciona, além dos produtos industrializados, os não industrializados. Estes, hoje não são tributados, pois a legislação em vigor não prevê essa hipótese de incidência. A tributação dos mesmos neste projeto, visa mais a extrafiscalidade do que propriamente a fiscalidade e pode ser dividida em duas proposições:

- a primeira delas pretendendo alcançar entre outros os produtos que não passam por processo de industrialização, no entanto são de alto luxo e, no entanto, comportariam o gravame, bem como a exportação de produtos que, mesmo quando tributados, se mantenham competitivos no mercado internacional;
- a segunda é mais ambiciosa. Há uma conscientização cada vez mais efetiva de que a poluição e a devastação da natureza, são fenômenos que se costumam desenvolver paralelamente e diminuem a qualidade de vida, ameaçando inclusive de desertificação grandes áreas do território brasileiro, diminuindo a qualidade do solo, da água, do ar, etc., com sérios reflexos sobre a vida do homem.



Não é necessário que primeiramente se destrua o ambiente, para depois, com sacrifício e custos imensos, tentar recuperar o que foi destruído. Esta, até hoje, foi a norma geral no mundo desenvolvido. São célebres as providências tomadas para despoluir o Tâmis e com ele a cidade de Londres. Foram necessárias decadas de trabalhos intensos para que os peixes voltassem ao rio, as árvores voltassem a ter cor verde em suas copas e o ar fosse respirável durante todo o ano. Hoje estão ocorrendo esforços ainda maiores no vale do Reno, na região do Ruhr; em diversas regiões americanas e do Japão e mais recentemente no próprio Mediterrâneo, que acabou por transformar-se no esgoto dos países limítrofes, como se lê freqüentemente na imprensa.

No Brasil, de um lado, existem órgãos federais, estaduais e municipais, encarregados de preservar o meio ambiente, clamando por verbas sempre insuficientes. De outro, geralmente ocorre a não incidência de um imposto sobre produtos que provém da natureza, estimulando assim a devastação. De um lado existem mecanismos muito débeis para se oporem à degradação do ambiente e de outro, ainda existem formas fiscais que estimulam as atividades que levam à mesma degradação.

Em função dessa contradição, diversas espécies do reino animal e também muitas essências vegetais estão ameaçadas de extinção, pois as mesmas, pelo seu baixo custo de obtenção, freqüentemente são desperdiçadas de forma leviana e mesmo criminosa.

A ação do IBDF e de outros órgãos encarregados de coibir a devastação, à falta de um instrumento eficiente de ação e controle, até hoje, geralmente chegam apenas para tentar salvar o que sobrou. Esses órgãos são tão carentes de recursos materiais e humanos, que não têm condições de evitar que se derrube, se caça, pesque e destrua indiscriminadamente.

A exigência de uma alíquota relativamente pesada sobre o resultado da caça, pesca, desmatamento, etc., acrescido de penalidades severas pelo não cumprimento das disposições de lei, serviria de elemento educador.

Poderão argumentar que a evasão do imposto exigido sobre essas operações será tão grande que essa nossa proposição é totalmente inócua, por impraticável. Isto, a curto prazo poderá conferir com a realidade. Entretanto, se a partir de determinada data se passar a exigir nas lojas, nas fábricas e nos distribuidores a prova do recolhimento do imposto incidente sobre cascos de tartaruga.

ga e de tatu, couros de animais selvagens, se se passar a exigir do industrial o comprovante do pagamento do imposto incidente sobre o jacarandá, a peroba, o louro, a canela e o pinho, lenta mas gradativamente, ocorrerão mudanças.

Descobrir-se-ão fórmulas para melhorar o cerco, de se exigir cada vez mais o efetivo pagamento do imposto, de controlar a evasão fiscal. Sempre haverá quem precise do dinheiro arrecadado a título desse item do imposto. A União poderá até repassar o tributo arrecadado aos municípios e estados, sempre carentes de recursos, onde esses produtos forem extraídos.

Com relação à poluição ambiental por parte dos estabelecimentos comerciais e industriais, o fenômeno se repete. Muitos contribuintes, alegando não ter condições de instalar equipamentos anti-poluentes por serem muito caros, simplesmente não os instalam e não se conseguiu achar meios de forçar grande número deles a deixarem de poluir ou pelo menos reduzirem os níveis dessa poluição.

Também aqui haveria o remédio do imposto. Poder-se-iam classificar os estabelecimentos em não poluentes, poluentes nível I, poluentes nível II e poluentes nível III. À medida que o número do nível fosse aumentando, mais poluentes seriam. Esses níveis seriam fixados de conformidade com critérios previamente estabelecidos.

Assim, os primeiros recolheriam o imposto a que estivessem sujeitos à alíquota normal e à medida que os índices de poluição fossem aumentando, seriam obrigadas a recolher conjuntamente com o imposto uma sobretaxa, incidente sobre o valor desse imposto, que poderia ser de 3,5% no primeiro nível, 7% no segundo nível e 10% no terceiro nível.

Essas quantias seriam depositadas numa conta bancária especial, corrigidas de acordo com a inflação e rendendo juros usuais para depósitos a prazo fixo. Essa conta, em nome do contribuinte, teria sua movimentação condicionada à apresentação de projetos e execução de obras visando reduzir os índices de poluição. À medida que os mesmos fossem diminuindo, o estabelecimento do contribuinte seria enquadrado em categorias mais brandas. Dessa forma, através da pressão fiscal, se conseguirá, em prazo relativamente curto, reduzir os índices de poluição.

#### 7.2.5. 5ª Hipótese

e) a arrematação de produto apreendido ou abandonado , alienado pelo poder público.

O procedimento relacionado com o presente item, deverá permanecer idêntico à situação já existente hoje no IPI, somente ficando ampliado o campo de incidência do novo tributo.

#### 7.3. AS EXCEÇÕES

O texto da nova lei evitaria a enumeração de produtos i sentos ou sobre os quais por outra razão qualquer não incidiria o imposto. Definir a incidência ou não do tributo caberia a uma tabela idêntica à do atual IPI; na qual estariam enumerados todos os produtos, podendo a alíquota variar de zero até o limite que for estabelecido em lei.

Caberia ao executivo determinar quais as alíquotas incidentes sobre os diversos produtos. Entendemos que se deverá reduzir a um mínimo a concessão de suspensões de pagamento do imposto ou diferimentos, reduções de base de cálculo e outras exceções desse tipo, que normalmente dificultam todo o processo.

#### 7.4. AS ALÍQUOTAS

Uma das dificuldades do sistema europeu é justamente a aplicação de alíquotas mais pesadas a operações que por suas características mereçam tal tratamento. Por este motivo, considerando ' que a economia brasileira se encontra num estágio de desenvolvimento tal que através de mecanismos tributários é possível corrigir-se sérias dificuldades não só de competitividade como de mercado , entendemos que estas alíquotas devam ser suficientemente flexíveis, a permitirem corrigir, pela via tributária, distorções que, de outra forma, não seriam alcançadas.

É bem necessário, entretanto, que haja critérios para a fixação das mesmas, evitando-se criá-las em número exagerado ou visando alijar determinado grupo de contribuintes do mercado, em be

nefício de outro grupo. As mesmas, sempre que possível, deverão ser estabelecidas por blocos de produtos, procurando-se evitar a criação de dezenas ou centenas de alíquotas. É bem provável que um pequeno número delas solucione melhor o problema do que outras alternativas mais complexas.

O recente Decreto Federal nº 84.338 de 26 de dezembro de 1979, que alterou a tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados, reduzindo à alíquota zero mais de 4.000 insumos industriais, que a partir de agora serão alcançados pelo tributo apenas na etapa seguinte do processo, é uma prova de que existem fórmulas bastante singelas e práticas para o aperfeiçoamento dos métodos hoje existentes.

Assim, unificando diversas alíquotas semelhantes e reduzindo o número de contribuintes, obtêm-se consideráveis economias.

Com relação às alíquotas do imposto sugerido, convém discutir também a quem deve caber a competência de fixá-las.

Hoje, no caso do IPI e de outros impostos federais como por exemplo o imposto sobre a importação e a exportação, cabe ao executivo alterar suas alíquotas.

Esse procedimento decorre da necessidade freqüente de se modificar com extrema rapidez os percentuais incidentes sobre os diversos produtos e serviços.

Em matéria econômica, para se manter a competitividade, principalmente no comércio internacional, às vezes é necessário que as modificações se processem com o intervalo de dias.

Passado esse prazo, os prejuízos poderão ser enormes e irrecuperáveis.

É um problema que envolve a segurança nacional.

Como o legislativo, pela sua própria estrutura, funciona de forma mais lenta (131), tais procedimentos dele não podem depender.

Entretanto, excluir completamente o legislador da fiscalização do processo, também não parece correto.

Por este motivo, deveriam ficar definidas com clareza, na lei maior, as hipóteses e condições em que caberia ao congresso intervir.

---

(131) CHANDERNAGOR, André - Un Parlement, pour quoi faire? - Éditions Gallimard - Paris - 1967 - pág. 10 a 81.

Parece que esse poder, com a capacidade de auscultar os problemas das populações dos mais diversos pontos do país, poderia dar uma contribuição útil sentindo os casos em que as alíquotas e procedimentos acessórios estabelecidos fossem lesivos a certas faixas da população, apresentando propostas que visassem o aperfeiçoamento do sistema.

Para o estabelecimento do imposto a ser recolhido, haveria três tabelas, de acordo com as operações a serem realizadas, ou sejam:

- a) para o mercado interno;
- b) para as importações;
- c) para as exportações.

Essa subdivisão permitiria ao governo federal a fixação de alíquotas diversificadas, de acordo com os interesses nacionais, conforme exemplo a seguir:

| POSIÇÃO     | PRODUTO      | M. INTERNO | IMPORTAÇÃO | EXPORTAÇÃO |
|-------------|--------------|------------|------------|------------|
| 00.00.00.00 | XXXXXXXXXXXX | 10         | 100        | ZERO       |
| 00.00.00.11 | YYYYYYYYYYYY | ZERO       | ZERO       | 10         |
| 00.00.11.11 | ZZZZZZZZZZZZ | 10         | 10         | ZERO       |

Assim, o imposto poderia incidir a uma alíquota para a circulação no mercado interno, outra para a importação e uma terceira para a exportação.

Dessa forma, quando o governo desejasse evitar a entrada no país de um produto qualquer, a alíquota correspondente a essa importação seria suficientemente elevada a fim de desestimular a sua ocorrência.

Uma vez adotada a alternativa, a mercadoria importada, vendida no atacado ou no varejo sem passar por processo industrial, teria incorporado o montante do imposto recolhido pela importação ao preço de sua venda, sendo este inaproveitável em etapas posteriores.

Entretanto, ocorrendo a hipótese de a mercadoria passar por um processo industrial, temos a possibilidade de o tributo correspondente à importação ser de alíquota mais elevada do que o incidente sobre o similar nacional, com o objetivo de evitar que venha a competir com ele de forma vantajosa.

Se nesse caso for permitido o aproveitamento integral do crédito fiscal correspondente à importação, poderá ocorrer que o produto proveniente do exterior, acabe, em função do crédito aproveitável, competindo com vantagem com o similar nacional, exatamente o que se pretendia evitar.

Para superar tal dificuldade, sugere-se uma das três soluções abaixo:

- a) que nesses casos se permita o aproveitamento integral do crédito do imposto correspondente à importação do similar estrangeiro, mas que o mesmo fique bloqueado por determinado período;
- b) que se permita apenas o aproveitamento do crédito do imposto em alíquota semelhante à que seria aplicada ao similar nacional;
- c) que não se permita o aproveitamento do crédito do imposto correspondente às importações.

Esse problema é muito complexo e difícil de ser solucionado, dadas as dificuldades de ordem constitucional, legal e política que deverão ser superadas. Entretanto, a primeira solução proposta parece ser a mais aceitável.

Além do exemplo citado, ainda seriam dados ao governo os seguintes mecanismos importantes:

- a) quando fosse interessante evitar a saída para o exterior de determinado produto imprescindível ao mercado interno, ou então, mesmo tributado, este permanesse competitivo, gravar-se-ia a exportação;
- b) quando se desejasse fazer com que o produto nacional que não sofresse a concorrência suficiente, mantivesse seus preços dentro de níveis razoáveis, gravar-se-ia o produto proveniente do exterior com alíquota idêntica ou menor ao produzido em território nacional;
- c) quando, por motivos de interesse nacional, fosse necessário importar determinado produto, este poderia ser dispensado do pagamento do imposto, através da redução a zero, da alíquota correspondente às importações.

- d) quando em determinada área da economia ocorresse o perigo de estagnação, por um período determinado, poderia ser dispensada a exigência do imposto ou reduzida a sua alíquota;
- e) as atividades lesivas ao meio ambiente poderiam ser gravadas mais fortemente através de sobretaxas incidentes sobre o próprio imposto.

Sempre que fosse conveniente à economia, as alíquotas incidentes sobre os diversos produtos poderiam ser reduzidas ou majoradas. Esse processo de redução ou majoração de alíquotas deveria ser simples o suficiente para permitir ao governo adotar essas providências com a maior rapidez possível, de forma que entrassem em vigor no momento necessário.

#### 7.5. BASE DE CÁLCULO

A base de cálculo do imposto, será, sempre que isto for possível, o valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria. Outras formas de cálculo seriam reservadas para as situações excepcionais.

#### 7.6. CÁLCULO DO IMPOSTO

Outro problema enfrentado hoje pelo sistema tributário, é a exigência de imposto sobre imposto, tanto no caso do ICM, como em relação ao IPI e também em relação ao ISQN quando a mercadoria posteriormente é gravada por um dos dois impostos acima mencionados. Essa sistemática, além de ter despertado a antipatia dos estudiosos da matéria, muitas vezes, principalmente em relação ao ICM, que chega a incidir normalmente sobre o preço da mercadoria acrescida do IPI, foi por diversas vezes contestada nos tribunais sob a alegação de que seria inconstitucional.

Parece ser correto que, no tempo certo, se acabe com tal procedimento, que atenta contra os bons costumes tributários. Entretanto, neste projeto o problema persistirá. Poder-se-iam achar fórmulas artificiais para eliminá-lo. Entretanto, ele somente desa

parecerá realmente quando se conseguir unificar os dois impostos ' que estamos propondo agora, num só. Isto poderá ser o passo seguinte a ser dado na trilha da simplificação.

Normalmente, as modificações num sistema tão complexo como o tributário, têm mais oportunidade de sucesso, quando se alteram aspectos substanciais, que realmente signifiquem simplificação, evitando-se tocar no que funciona a contento. Assim, apesar de a sistemática de cálculo do atual IPI ser mais antipática aos olhos do consumidor do que a do ICM, dados os bons resultados de ordem prática até hoje alcançados na área do primeiro, entendemos que a sistemática desse imposto deva ser mantida no tributo federal que pretendemos propor.

Seria muito mais difícil para o contribuinte, a emissão de uma nota fiscal contendo produtos alcançados por alíquotas diversificadas, se o procedimento fosse o adotado pela sistemática atual do ICM. O imposto, em sua essência, continuará a ser não cumulativo, procedendo-se da forma como hoje se procede com o IPI.

#### 7.7. CRÉDITO DO IMPOSTO

Todas as entradas, inclusive as de máquinas, equipamentos, material de consumo, etc., que forem contabilizadas pelo estabelecimento contribuinte do tributo federal, darão direito ao aproveitamento do seu crédito. Em compensação, todas as saídas, inclusive as de máquinas e equipamentos usados, sofrerão o gravame quando fornecidos a terceiros. Esse procedimento tem mais virtudes do que defeitos. Primeiramente, estimula os pequenos e médios contribuintes que hoje apresentam índices de evasão elevadíssimos, a escriturarem todas as entradas com o fito de aproveitarem o crédito do imposto destacado nos documentos. Conseqüentemente, também serão obrigados a escriturar os fornecimentos ou saídas de forma mais real, o que acabará resultando em benefício tanto para o fisco, como para o contribuinte. O pequeno contribuinte se verá na contingência de se organizar melhor, ganhando assim em capacidade empresarial e o erário arrecadará mais impostos.

De outro lado, o estabelecimento que não for contribuinte do imposto federal, não fará uso desse crédito, salvo quando excepcionalmente realizar operações equiparadas a estabelecimentos



industriais. Para essa operação específica, procederá de forma i  
dêntica ao contribuinte normal, creditando-se e em seguida debitando  
do-se do imposto decorrente da entrada e da saída dessa mercadoria  
específica.

## 8. O IMPOSTO ESTADUAL - IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCIDO

Neste trabalho deixam-se os aspectos mais complexos para o imposto federal. Isto permitirá que o tributo estadual seja mais simples. O que se pretende é que ele seja de fácil entendimento e aplicabilidade, com o menor número de exceções possível, com legislação idêntica vigorando em todo território nacional, de forma a permitir que seja inteligível por parte dos pequenos contribuintes e que estes tenham realmente condições de cumprir as determinações da lei.

Assim, fixadas as idéias, caberia analisar as hipóteses de incidência. Como se trata de um imposto que alcançaria a circulação de todos os tipos de mercadorias e também o fornecimento de serviços, unificando o ICM, ISQN, ISTR, IC e o IUM, na parte relativa às operações realizadas no território nacional, as hipóteses de incidência deverão ser abrangentes.

Busca-se para defini-las, certa inspiração no "Umsatzsteuer" alemão (132), tentando adaptar sua sistemática à realidade brasileira.

Disto resultaria a seguinte sugestão:

### 8.1. HIPÓTESES DE INCIDÊNCIA

A - O fornecimento de mercadorias e serviços, realizados por qualquer contribuinte ou pessoa obrigada ao pagamento do imposto, quando o destinatário for estabelecido no território nacional;

B - a entrada no estabelecimento de mercadorias e serviços provenientes do exterior do país;

C - o consumo por parte do contribuinte, que ocorre:

a) quando este retira mercadoria do seu estabeleci

---

(132) UMSATZSTEUER - MEHRWERTSTEUER - Op. Cit. pág.

mento, para finalidades distintas da sua atividade empresarial;

- b) quando o contribuinte emprega equipamentos pertencentes ao estabelecimento em serviços particulares ou de terceiros, desvinculadamente do objeto social da empresa;
- c) o desaparecimento, por qualquer motivo, a destruição ou a deterioração de mercadorias;
- d) com relação às alíneas anteriores, não ocorre a incidência do imposto, quando essas mercadorias ou serviços forem destinados ao exterior do país.

Passemos agora a analisar cada uma das hipóteses de incidência aventadas:

#### 8.1.1. 1ª Hipótese

A) O fornecimento de mercadorias e serviços, realizados por qualquer contribuinte ou pessoa obrigada ao pagamento do imposto, que o faça mediante contraprestação, quando o destinatário for estabelecido no território nacional.

Pela análise do texto acima reproduzido, verifica-se, que o mesmo se divide nos seguintes aspectos:

- a) "o fornecimento de mercadorias e serviços,..."

Todos os fornecimentos de mercadorias e serviços desde que não exista ressalva legal específica, seriam portanto alcançados pelo imposto. Em vez do termo saídas, empregado no ICM, passa-se a utilizar a palavra "fornecimentos", já que o termo saídas não se aplica com muita propriedade aos serviços incorporados ao sistema.

Outrossim, conforme já se disse anteriormente, o termo saídas passaria a ser utilizado pelo imposto federal. Caberia à legislação estabelecer com exatidão as diferenças existentes entre o fornecimento e a saída.

- b) "... realizados por qualquer contribuinte ou pessoa obrigada ao pagamento do imposto,..."

É necessário que o fornecimento se faça por parte de

um contribuinte ou pessoa obrigada ao pagamento do imposto, conforme definir a lei.

c) "...o destinatário for estabelecido no território nacional".

Portanto, se a mercadoria ou serviço forem objeto de fornecimento ao exterior do país, não incidirá o imposto sobre o valor da operação. Haverá então uma modificação sensível em relação à situação atual na parte relativa às exportações de produtos não industrializados que hoje podem ser gravados pelo ICM. Prende-se a alteração proposta ao fato de ser mais racional deixar-se a tributação das exportações para o exterior do país exclusivamente ao governo federal, já que assim o sistema se tornaria mais flexível.

#### 8.1.2. 2ª Hipótese

B) A entrada no estabelecimento de mercadorias e serviços provenientes do exterior do país.

É praxe adotada pela maioria dos países civilizados, visando estimular o crescimento das exportações, dispensá-las dos gravames que incidem internamente sobre as mesmas, visando torná-las mais competitivas.

Para compensar o imposto que normalmente não será recolhido por ocasião da saída do país de origem e assim equiparar a carga tributária incidente àquela que pesará sobre o equivalente nacional, deverá ser exigido o imposto sobre o preço da importação.

#### 8.1.3. 3ª Hipótese

C) O consumo por parte do contribuinte, que ocorre:

a) quando este retira mercadorias de seu estabelecimento para finalidades distintas da sua atividade empresarial.

A atividade do empresário visa evidentemente o lucro. Se o contribuinte, entretanto, retira mercadorias de seu estabelecimento para uso próprio, para doações a terceiros ou atividades semelhantes, incide o imposto sobre a operação. Esse entendimento procura evitar o sistema dos estornos hoje exigidos não só para essa hipótese, mas também a do item "c", quando muitas vezes é pra

ticamente impossível apurar-se o valor da entrada no estabelecimento das mercadorias cujo crédito deverá ser estornado.

b) quando o contribuinte emprega equipamentos pertencentes ao estabelecimento em serviços particulares ou de terceiros, desvinculadamente do objeto social da empresa.

Essa exigência visa coibir que o contribuinte adquira equipamentos em nome da empresa, os utilize e desgaste em serviços estranhos ao objeto social da mesma empresa, que depois arcará com as despesas de conservação, limpeza e reforma dos mesmos em prejuízo do próprio estabelecimento e de outros contribuintes, os quais, ao realizarem o mesmo serviço, estariam sujeitos ao pagamento do imposto.

c) o desaparecimento, por qualquer motivo, a destruição ou a deterioração de mercadorias.

Atualmente se exige o estorno do crédito do imposto de corrente da entrada dessas mercadorias, procedimento que apresenta inúmeras dificuldades de ordem prática.

d) com relação às alíneas anteriores, não ocorre a incidência do imposto, quando essas mercadorias ou serviços forem destinados ao exterior do país.

Este dispositivo visa manter as mercadorias e serviços destinados ao exterior do país sem o gravame em quaisquer condições, deixando exclusivamente ao tributo federal a possibilidade de tributar as operações de exportação.

Os dispositivos acima propostos, estabelecem qual é o objeto do imposto e o espaço em que incide. Hoje é praxe na maioria dos países razoavelmente desenvolvidos, unificar-se numa sistemática os impostos incidentes sobre o fornecimento de mercadorias e serviços. Nesta proposta visa-se criar condições para se chegar a esse sistema consagrado em praticamente todos os países da Europa Ocidental.

No Brasil, nenhum imposto sobre qualquer tipo de prestação de serviços, até esta data, produziu resultados compensadores em termos de arrecadação, exceto nas municipalidades mais significativas, por se tratar na maioria das vezes de um tributo esfacelado e marginal. Para fortalecê-lo e torná-lo realmente eficiente, a única fórmula viável parece ser a sua unificação com o ICM, cuja sistemática passaria a integrar. Assim, sempre que algum contri

buinte ou pessoa obrigada ao pagamento do imposto promovesse uma saída de mercadorias ou de serviços, o tributo incidiria sobre ambos de forma uniforme, não importando que se tratasse de mercadorias ou de serviços. Como ambos gerariam créditos aproveitáveis em operações futuras, os próprios contribuintes compradores dos serviços, como hoje já ocorre com as mercadorias, teriam interesse em que o mesmo fosse pago pelo fornecedor.

## 8.2. CRÉDITO PRESUMIDO PARA OS PEQUENOS EMPRESÁRIOS

Uma das grandes dificuldades que o pequeno empresário enfrenta hoje, é a de competir com a grande organização, que obtém matérias primas, mercadorias a comercializar e serviços de terceiros a preços mais compensadores, o que tende a expulsar o pequeno empreendedor do mercado.

Para se defender contra tal dificuldade, a este somente resta a evasão fiscal que antes de ser uma atitude de má fé é um ato de auto-defesa, visando sua sobrevivência. Justo portanto que o Estado o ampare corrigindo uma falha da lei, não sustentável perante o bom senso, já que o próprio Estado criou inúmeras formas de elisão, cujos efeitos sobre a sociedade em geral e as finanças públicas do país são bem mais questionáveis do que a solução desse problema (133).

A alternativa mais coerente parece ser a concessão de um crédito presumido sobre a diferença entre as entradas e as saídas até um determinado volume de operações. Alcançado esse valor, o pequeno contribuinte, cujo volume de negócios seria definido em lei, passaria a recolher normalmente o imposto pelas operações que realizasse além desse limite.

As isenções, diferimentos, reduções de base de cálculo e outros benefícios fiscais seriam, sempre que possível, eliminados.

---

(133) DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio - Elisão e Evasão Fiscal - José Bushatsky, Editor em co-edição com o IBET - 1977 - 2ª Ed. - São Paulo - pág. 120 a 130.

### 8.3. AS ALÍQUOTAS

Sob o ponto de vista técnico, o ideal seria a instituição de uma só alíquota para todos os tipos de operação. Entretanto, como tal procedimento, tendo em vista as diferenças regionais da economia brasileira, bem como os tipos de operação realizados, somente seria viável a longo prazo, deveriam ser mantidas alíquotas diferenciadas para as operações estaduais e interestaduais e, eventualmente, para operações de tipo diferente, eliminando-se as incidências sobre as exportações.

Esse último detalhe naturalmente provocará a reação de estados que são exportadores de produtos agrícolas, que atualmente podem ser alcançados pelo ICM. Para contornar a dificuldade, a União que passaria a tributar as exportações, poderia para alguns produtos, determinar que o total ou parte do imposto arrecadado fosse recebido diretamente pelos estados produtores das mercadorias exportadas.

Esse procedimento, além de ser mais simples, possibilitaria o aumento ou a diminuição das alíquotas incidentes sobre esses produtos, visando mantê-los competitivos no mercado internacional. Procedimento semelhante poderia ser adotado com relação à exportação de minerais.

### 8.4. BASE DE CÁLCULO

Deverá ser o valor do fonecimento sempre que isto for possível, evitando-se outros procedimentos, que seriam de exceção.

### 8.5. CÁLCULO DO IMPOSTO

Todas as operações hoje alcançadas pelo ICM, IUM, na parte relativa às operações realizadas em território nacional, ISQN, ISTR e IC passariam a integrar o universo do novo imposto. Assim, para exemplificar, toma-se o seguinte caso:

Um estabelecimento industrial adquire ferro gusa antes sujeito ao ICM, minério de ferro, anteriormente sujeito ao IUM, paga frete antes sujeito ao ISTR, manda proceder a limpeza do estabelecimento por empresa especializada, antes sujeita ao ISQN.

No caso, irá creditar-se do imposto pago pelos vendedores do ferro gusa, do minério, do transporte e do serviço de limpeza, abatendo esse valor do imposto devido pelo fornecimento de mercadorias por ele produzidas.

Dessa forma, será relativamente simples calcular o total a recolher aos cofres estaduais. Como as alíquotas serão muito poucas, aplicar-se-á sobre o preço da mercadoria a alíquota incidente sobre a operação, como hoje se faz com relação ao ICM.

#### 8.6. CONTRIBUINTES DO IMPOSTO

Qualquer pessoa física ou jurídica que forneça serviços ou mercadorias com habitualidade, estaria sujeita ao pagamento do imposto. Dessa forma, procura-se alcançar não apenas o contribuinte estabelecido mas também a pessoa física que, com habitualidade, fornece serviços ou mercadorias a terceiros, a fim de que essas pessoas não façam concorrência privilegiada a contribuintes inscritos.

Poder-se-ia afirmar que a tributação do fornecimento, por parte de pessoas físicas de serviços, não passa de um imposto de renda velado. Entretanto, trata-se apenas de uma posição doutrinária já superada pelos países do MCE. Assim, por exemplo, na Alemanha, advogados, economistas, arquitetos, jornalistas, viajantes comerciais, etc., pagam o imposto, mesmo que em alguns casos sejam alcançados por alíquotas reduzidas (134).

---

(134) UMSATZSTEUER - Gesetz zur Neufassung des Umsatzsteuergesetzes und zur Änderung anderer Gesetze vom 26 November 1979 - Bundessteuerblatt n° 25 - pág. 655/656.



## 9. DISPOSITIVOS COMUNS AOS DOIS IMPOSTOS

As disposições acessórias do imposto federal e esta dual deverão ser comuns em tudo o que for possível, procurando-se simplificar esses procedimentos ao máximo. Hoje existe no Brasil um verdadeiro ritual, quando se trata de atender às determinações relacionadas com o preenchimento de notas, livros e outros papéis, o que de um lado significa incômodo para o contribuinte e de outro não aumenta os recursos arrecadados pelos órgãos especializados.

Trata-se, entretanto, de condição necessária para o pagamento dos tributos devidos. O procedimento atual tem algumas peculiaridades extremamente complexas. Para a análise e proposição de soluções dividir-se-á o assunto em quatro itens ou sejam: a) inscrição do contribuinte; b) notas fiscais e documentos assemelhados; c) livros fiscais e contábeis; d) guias e documentos relacionados com o pagamento do imposto.

### 9.1. INSCRIÇÃO DO CONTRIBUINTE

Visando evitar as atuais dificuldades enfrentadas por todos os contribuintes de impostos, somente haveria um número de inscrição para cada contribuinte, que serviria para o pagamento de todos os tipos de impostos federais, estaduais, municipais, institutos de previdência e assemelhados. O contribuinte, depois de obtida a inscrição, estaria habilitado a exercer a atividade a que se estaria propondo. Se eventualmente desejasse ampliar essa mesma atividade, seria utilizado o mesmo número, somente se fazendo as anotações devidas no órgão controlador, que deveria ser unificado. Esse procedimento além de facilitar todas as atividades do contribuinte, também daria ao poder público melhores condições de controle e de orientação.

## 9.2. NOTAS FISCAIS E DOCUMENTOS ASSEMELHADOS

O assunto na área do ICM e do IPI vem regulado pelo Sistema Nacional Integrado de Informações Econômico Fiscais-SINIEF (135) aprovado por convênio em 1970.

Assim, para as operações sujeitas aos dois impostos, emitem-se os mesmos documentos. Na parte referente às notas fiscais, segue-se uma relação de cinco modelos, dos quais o segundo se divide em três séries obrigatórias. Existem, pois, basicamente oito modelos de notas fiscais obrigatórias para o ICM e o IPI.

Já quando se trata de minerais, as notas são outras, preenchidas de forma diferente e sujeitas a ritual diferente (136). Quando se trata de serviços, o fenômeno se repete, podendo haver algumas diferenças em função da exigência de cada municipalidade. Dificuldades semelhantes ocorrem com relação às operações tributáveis dos demais impostos analisados.

Ao somar-se todos os tipos de notas e documentos assemelhados exigidos, ver-se-á que a maioria dos impostos tem seus próprios formulários surgindo inclusive diversas dúvidas em relação aos impostos menos expressivos, como por exemplo o ISQN, o ISTR, onde existem alguns aspectos nebulosos. Chegar-se-á seguramente a mais de 15 documentos distintos para os impostos mencionados.

Paralelamente, existem diversas transações que exigem a emissão de muitas notas para o acobertamento de uma só operação. Como não é possível abolir-se a nota, pois isto poderia ser prático sob o ponto de vista de alguns contribuintes, mas traria sérios problemas ao fisco, a solução estará na simplificação.

Seria viável a padronização de quatro tipos de nota, em substituição ao grande número de modelos hoje exigidos por lei, ou sejam:

---

(135) Sistema Nacional de Informações Econômico Fiscais - Aprovado por Convênio firmado no Rio de Janeiro em 15.02.70, publicado no DOU em 18.02.77 - Suplemento.

(136) I.U.M. - Manual de Instrução - AFFSVEC - Porto Alegre - 1973 pág. 106/110.

a) um tipo de nota fiscal bem simplificado para as pequenas vendas de balcão quando as mercadorias fossem retiradas do estabelecimento pelo próprio comprador e desde que este não seja contribuinte do imposto. O mesmo tipo de nota também seria utilizado nas prestações de serviço a não contribuinte em condições semelhantes à comercialização de mercadorias;

b) um modelo único de nota que acobertaria todas as operações de fornecimento ou consumo próprio;

Hoje na área do ICM e do IPI, no que se refere ao ítem "b", existem três séries distintas para esse tipo de operação, segundo o tipo e destino da mercadoria, mas admite-se que o contribuinte possa requerer, através de regime especial, autorização para emitir uma só série para os três tipos de operação. Esse procedimento é autorizado pelas autoridades fazendárias de alto escalão dos diversos Estados, através de um complicado processo, no qual se exige do contribuinte a juntada de todos os papéis exigidos por lei e que são bastante numerosos. Feito isso, o processo passa no mínimo pelo protocolista da repartição de origem, é informado pelo funcionário local, sendo depois encaminhado à Secretaria de Fazenda ou Finanças, onde é novamente protocolado, passa por diversas mãos, recebe um ou mais pareceres que são devidamente datilografados, conferidos e assinados, para depois serem aprovados pelas autoridades competentes. A seguir, o processo volta à origem, pelo mesmo caminho, quando então o contribuinte poderá utilizar-se do favor concedido. Geralmente esse procedimento é requerido por grandes organizações, que emitem milhares de notas. Assim, essas organizações, depois de obterem o regime especial, passam a emitir um só tipo de nota para todas as espécies de operação que envolvam a venda de mercadorias ou operações assemelhadas. Já os pequenos contribuintes, de movimento menos significativo e portanto quase sempre inexpressivos em termos de arrecadação tanto para a União como para os Estados, são obrigados a emitir três modelos distintos de nota para o mesmo grupo de operações, dependendo do tipo de estabelecimento e do destino das mercadorias.

Instituindo-se por lei um só tipo de nota, elimina-se o requerimento, a concessão de regime especial e descomplica-se o processo sem nenhum prejuízo real, nem para o contribuinte, nem para o erário, já que se trata exclusivamente do cumprimento de disposições acessórias.

Nesse entendimento, é muito mais fácil inverter-se o processo. Se a organização do contribuinte recomendar a impressão de sub-séries de notas diferentes, isto seria autorizado pela autoridade local. O sistema mais simples passaria a ser o normal. Quando fosse necessário achar soluções mais complexas, então o contribuinte solicitaria esse procedimento, mas a nível local, pois trata-se de algo acessório sem nenhuma repercussão sobre o funcionamento do sistema.

b.1) nota idêntica ao modelo anterior, chamada de nota fiscal avulsa, seria fornecida pelas exatarias para todo o tipo de fornecimento, quando o interessado em promover uma operação qualquer não possuísse nota. Essa nota avulsa estaria à disposição dos interessados nas exatarias e lá seria adquirida.

c) nota de entrada - seria utilizada para as entradas no estabelecimento, quando o fornecedor não possuísse documento fiscal. Esse procedimento seria idêntico ao adotado hoje em relação ao ICM e IPI;

d) nota para fins de transporte - quando se tratasse de mercadoria a pesar, classificar, medir, etc., não sendo possível a emissão de um dos documentos acima, no local de origem do fornecimento.

Se os documentos citados acobertassem todas as operações sobre as quais incidiriam os imposto federal e estadual propostos, haveria uma economia de papel, reduzindo-se o tempo gasto na sua emissão, diminuindo a possibilidade de erro, bem como todas as demais vantagens decorrentes da simplificação.

Paralelamente, esse procedimento permitiria o acesso ao processamento eletrônico para a emissão desses documentos, hoje privilégio de grandes organizações, aos médios e mesmo pequenos contribuintes, barateando custos e fornecendo elementos mais confiáveis ao fisco e ao contribuinte.

### 9.3. LIVROS FISCAIS E CONTÁBEIS

Como a emissão de notas hoje obedece a legislações diferentes, dependendo do tipo de imposto a ser pago, além dos livros contábeis, ainda existem livros específicos para o IPI e ICM,

IUM, ISQN e ISTR.

Ao se transformar esses impostos em dois e permitir que a escrituração dos mesmos seja unificada se obterá uma razoável simplificação.

Mas, mediante uma observação cuidadosa, ver-se-á que todos os livros fiscais e contábeis nada mais são do que o desdobramento do livro diário.

De conformidade com a legislação hoje em vigor, exige-se atualmente, tanto para a escrituração manual como para aquela realizada através de processamento de dados, que se mantenham escriturados todos os livros exigidos pelas diversas legislações.

No caso das grandes organizações, produzem-se assim Registros de Entradas e Saídas de Mercadorias extremamente volumosos a ocuparem salas inteiras e que, na imensa maioria dos casos, nunca mais serão olhados por ninguém. Estão aí à disposição do fisco pelo prazo especificado na legislação e apenas isto. Se o serviço de processamento de dados expede o diário e mantém todas as memórias com todos os dados em dois locais distintos ou sejam: uma num arquivo normal e outra num de segurança, como hoje exige a lei, todos os elementos estarão disponíveis.

Se houver necessidade de se recorrer a uma verificação fiscal, então sim, com base na memória, o computador fornecerá todos os dados necessários ao contribuinte e ao fisco.

Assim, se exigiria escriturado apenas o livro Diário, sendo que o contribuinte obteria do equipamento todos os dados necessários ao controle das operações que realizasse. Seria obrigado apenas a manter os programas que permitiriam ao fisco, em qualquer tempo, obter os elementos que necessitasse.

O fisco poderia inclusive possuir programas especiais que permitissem a obtenção de dados que não seriam alcançáveis por uma simples verificação de livros.

Assim, em condições normais, seria exigido que o contribuinte mantivesse escriturado o livro Diário e que expedisse guias de pagamento do imposto e demais contribuições dentro dos prazos estabelecidos em lei. Poderia ainda fornecer periodicamente dados julgados necessários pelo poder público, que seriam centralizados preferencialmente num órgão somente.

Esse procedimento novamente representaria uma economia de tempo, papel, espaço físico que apenas a prática demonstraria, mas inquestionavelmente, seria muito grande.

Quanto às memórias, estas ficariam à disposição do fisco pelo prazo estabelecido na legislação tributária.

Paralelamente, poder-se-iam criar programas para pequenos e médios contribuintes que passariam a se servir dos trabalhos das empresas especializadas em computação, padronizando e barateando as tarefas fiscais e contábeis. Haveria condições de se fornecer inclusive estudos comparativos ao contribuinte, pelos quais ele passaria a ser esclarecido sobre os seus padrões administrativos sendo informado freqüentemente sobre seu desempenho e se o mesmo estaria dentro dos índices desejáveis para o seu ramo ou então quais as medidas corretivas que deveria adotar.

Hoje, há muitos pequenos e médios contribuintes que operam com margens ínfimas de lucro ou mesmo com prejuízo, somente verificando tal erro após uma palpável descapitalização, quando o negócio já está perdido.

Através de um trabalho de aconselhamento e de acompanhamento, esse mesmo contribuinte seria alertado e aconselhado a tempo, podendo corrigir eventuais erros que estivesse cometendo. Entretanto, nem todos os contribuintes terão condições de manterem escrituração computadorizada. Também seria possível facilitar-se as atividades administrativas dos que fizessem sua escrituração por processo manual, através da redução do número dos livros fiscais.

Assim, em troca do grande número de registros fiscais diferentes, exigidos para todos os impostos, poderia haver: a) um livro destinado a escriturar as entradas, saídas e a apuração do crédito ou do débito do imposto decorrentes dessas operações; b) um livro destinado a escriturar o inventário no final do exercício; c) um livro relativo aos documentos fiscais utilizados.

#### 9.4. GUIAS DE RECOLHIMENTO E ELEMENTOS INFORMATIVOS

Também aqui há a possibilidade de se conseguir sensíveis simplificações, já que unificando os impostos, o número de guias destinadas ao seu pagamento se reduziria muito.

O imposto federal e estadual seriam recolhidos em prazos idênticos e através de apenas um documento, cabendo ao banco arrecadador proceder à distribuição dos recursos. Assim, deveriam ser criadas formas para que a parte cabível à União fosse reparti-

da corretamente pelo banco de acordo com critérios pré-estabelecidos. Com relação aos municípios que teriam participação bastante significativa no imposto estadual, se estabeleceriam fórmulas visando o rápido repasse desses recursos aos erários das municipalidades. A distribuição do total arrecadado e a dosagem das alíquotas, que não deverão ser excessivamente altas para não estimular a evasão fiscal, deverá ser feita de tal forma a se inverter o processo de empobrecimento das municipalidades e dos estados, procurando-se uma distribuição mais equânime, a qual é perfeitamente possível.

Com relação aos documentos informativos complementares que hoje são fornecidos à União, aos Estados e às municipalidades, tais procedimentos poderiam ser simplificados.

Atualmente é comum que a mesma informação seja solicitada por diversas repartições, cada uma exigindo o preenchimento de formulários diferentes. Como não costuma haver pessoal suficiente para analisar esse material, às vezes valiosíssimo para fins estatísticos e econômicos, o mesmo com frequência, acaba-se perdendo, sem ter preenchido sua finalidade. Ocorre também que se exigem documentos informativos por tradição, já tendo há muito desaparecido o motivo que levou a exigí-los. Assim, seria altamente justificável que os órgãos públicos fizessem a triagem das informações realmente necessárias e interessantes. Essas informações seriam encaminhadas pelo contribuinte, através de um formulário padrão a um centro de processamento mantido em conjunto por todos os interessados ou seja o governo da União, Estados e Municípios. Tal procedimento permitiria a obtenção dos dados necessários a cada repartição de forma atualizada, padronizada e a custos muito inferiores.

## 10. CONCLUSÃO

Da análise dos tributos indiretos existentes no país , resultaram claros os aspectos positivos do nosso sistema e principalmente os negativos, que hoje dificultam o desenvolvimento nacional.

Os procedimentos de outros países, em especial daqueles associados à Comunidade Econômica Européia, que adotam sistemas de imposto sobre o valor acrescentado, estão a comprovar que lá existem soluções melhores do que a nossa. Pretendeu-se demonstrar que também no Brasil haveria condições de se alcançar alternativas mais ágeis, simples e eficientes.

Entretanto, uma reforma nesse sentido não depende apenas de soluções técnicas, mas principalmente de uma mudança de mentalidade. É necessária uma conscientização de governantes e governados sobre a oportunidade e a conveniência de se adotar medidas simplificadoras que resultarão em real benefício para a conjuntura nacional.

Se neste trabalho, com alguma frequência, se desceu a detalhes que poderão parecer supérfluos, isto ocorreu com o objetivo de, através de sua análise, alcançar uma melhor visão de conjunto.

Assim, chegou-se à conclusão de que é possível, sem traumas profundos, condensar oito impostos indiretos de três competências em dois apenas, o primeiro arrecadado pela União e o segundo pelos Estados.

Chamou-se a atenção para as possibilidades de ampliar em relação à situação atual, as faixas de extrafiscalidade do imposto que seria de competência da União, oportunidade na qual também os aspectos sociais não passaram despercebidos.

Prevê-se ainda a possibilidade da eliminação de um sem número de disposições acessórias com a simplificação de notas fiscais e documentos assemelhados, supressão e condensação de livros, guias e documentos pouco necessários ou mesmo supérfluos, armazenando-se esses elementos em equipamentos eletrônicos, simplificando o processo.



O trabalho procura também contribuir para a solução do problema ambiental, sugerindo fórmulas fiscais que visam evitar o surgimento de problemas ecológicos e, ao mesmo tempo, recuperar áreas degradadas.

De outro lado, sugere-se para um estágio futuro, a agregação ao núcleo inicial desses impostos, de outros também indiretos, medida que poderia ser adotada após a consolidação da etapa agora proposta, lançando ao final a semente de um grande imposto indireto não cumulativo, a cargo do qual ficaria a parcela realmente substancial dos impostos indiretos arrecadados no país.

Teve-se o cuidado de sugerir transformações que que não significassem uma ruptura com o sistema atual, mas sim a instituição de uma mentalidade voltada à mudança resultante da compreensão melhor dos problemas existentes, o que, pelo menos em tese, permitirã a aplicação de políticas mais corretas nas próximas décadas.

Concluindo, pretende-se através deste trabalho, sugerir e trazer à discussão alternativas que depois de buriladas, discutidas e levadas à experimentação prática, poderão ajudar o país a melhorar o seu sistema tributário, cuja modernização, necessariamente produzirá reflexos que se farão sentir positivamente.

## BIBLIOGRAFIA - ÓRGÃOS CONSULTADOS

- ANUÁRIO ESTATÍSTICO DO BRASIL - IBGE - Rio - Volume nº 39.
- ALMANAQUE ABRIL DE 1979 - Abril Cultural e Industrial - São Paulo 1978.
- ALMANAQUE SELEÇÕES DO READERS DIGEST - Rio - 1969.
- Amtsblatt der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaften - nov. - 14.04.1967.
- ASSESSORIA TÉCNICO-FINANCEIRA DA SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DE SANTA CATARINA - Órgão consultado.
- BALEEIRO, Aliomar - Direito Tributário Brasileiro - Forense - Rio 1977 - 9ª Edição.
- BÍBLIA SAGRADA - Editora Ave Maria Ltda. - São Paulo - 1968 - Católica.
- BÍBLIA SAGRADA - Sociedades Bíblicas Unidas - Rio - 1950 - Protestante.
- BOJE, Axel, Mehrwertsteuer - Organisationsprobleme Richtig Gelöst, Verlag Moderne Industrie - München - 1967.
- BULHÕES, Octávio Gouveia de - Exposição de Motivos nº 910 do Ministro da Fazenda do Governo Castello Branco.
- BRZEZINSKI, Zbigniew - Entre Duas Eras - Artenova - Rio - 3ª Edição - 1976.
- CHANDENAGOR, André - Un Parlement, Pourquoi Faire? - Éditions Gallimard - Paris - 1967.
- CARVALHO, Clóvis Martins - Manual do ISTR - Editora Resenha Tributária - São Paulo - SP - 1976.
- CAVALCANTI, Flávio - Brasil em Dados - Índice Banco de Dados - Rio 1967.
- Código Tributário do Estado de Minas Gerais - Secretaria do Estado da Fazenda de Minas Gerais - Belo Horizonte - 1976.
- COLETÂNEA DE LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA - Estado do Maranhão - Volume III - Secretaria da Fazenda do Estado do Maranhão.
- Código Tributário Estadual e Regulamento do ICM - Superintendência de Tributação Estadual - Rio de Janeiro.
- CONJUNTURA ECONÔMICA - FGV - Vol. 27 - Junho de 1973.

- Consolidação da Legislação do ICM - Decreto nº 7.292 de 15.02.78 , com o Regulamento do ICM - Cia. Editora do Rio Grande do Norte Natal.
- CONSCIANI, Cesare - El Impuesto al Valor Agregado - Ediciones De palma - Buenos Aires - 1969.
- CONSOLIDAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA - Decreto nº 2.810 de 13 de junho de 1977 - Imprensa Oficial do Estado de Santa Catarina - Florianópolis - 1977.
- CONSOLIDAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA - Decreto nº 5.577, de 18 de agosto de 1978 - Imprensa Oficial do Estado de Santa Catarina - Florianópolis - 1978.
- CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL - Secretaria de Edições Técnicas do Senado Federal - Brasília - Junho de 1977 - 2ª Edição.
- CORREIO DO POVO - 08.03.78 - Perspectivas de Desenvolvimento.
- DALTON, Hugh - Princípios de Finanças Públicas - Fundação Getúlio Vargas - Rio - 1970.
- DELFIN NETTO, Antônio - Delfin faz restrições ao ICM - Gazeta Mercantil de 19.03.80.
- Diário Oficial do Estado de Santa Catarina de 16.01.79 - nº 11.149, fls. 6 - Convênio ICM - 1/79.
- Diário Oficial da União - Secção 1 - Parte 1 - Suplemento 02.12.79 fls. 3 - Orçamento da União 1980.
- Diário Oficial da União - Suplemento nº 246 de 04.01.80 - Decreto 84.338 de 26 de dezembro de 1979.
- DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio - Elisão e Evasão Fiscal - José Buthasky, Editor - em Co-Edição com o IBET - São Paulo - 1977 - 2ª Ed.
- DUVERGER, Maurice - Finances Publiques - Presses Universitaires de France - Paris.
- Editora Fiscal Walbor Ltda. - Vol. I - Decreto 70.162 de 18 de fevereiro de 1972 - São Paulo - Atualizado até 1979.
- FANUCCHI, Fábio - Curso de Direito Tributário Brasileiro - Vol. 1 - Edit. Resenha Tributária - MEC - 3ª ED. - São Paulo - 1975.
- GRUNDGESETZ - Beck'sche Textausgaben - Verlag C.H. Beck - München-1979.
- HEILBRONNER, Robert L. - As Perspectivas do Homem - Expansão - 1974 pág. 17 a 80.
- HUGON, Paul - História das Doutrinas Econômicas - Editora Atlas S/A São Paulo - 1967.

- IBGE BRASIL - Estimativa da população residente nas regiões fisiográficas; Unidades da Federação; Microrregiões Homogêneas; Áreas Metropolitanas e Municípios em 1º de julho de 1975 - IBGE - Rio 1975.
- ICM no Estado de São Paulo - Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo - Coletânea da Legislação Atualizada - Imprensa Oficial do Estado S/A - IMESP - 1978 - Vols. 1 e 2.
- ICM - Regulamento - Decreto 25.750 de 29.07.77 - Legislação e Jurisprudência Fiscal - Uma revista da Bahia - 1978.
- Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias - ICM Regulamento aprovado pelo Decreto nº 3.922, de 13 de dezembro de 1977 - Coletânea Vol. III - Codeplan - Brasília - Distrito Federal - 1978.
- Imposto Único sobre Minerais - Manual de Instrução - AFFIVESC - Porto Alegre - 1973.
- IRMEN, Friedrich - Langenscheidts Taschenwörterbuch der Deutschen Sprache - Langenscheidt - Berlin, München, Zürich - 1968.
- Jornal O Estado (de Santa Catarina) de 19.09.79 - O Governo começa a desburocratizar o país com ajuda de Hélio Beltrão.
- Jornal O Estado - 27.06.79 - Artigo sobre a alteração da tabela do IPI.
- KRESSE, Werner - Was Bringt die Mehrwertsteuer für Betrieb und Buchhaltung - Talorix Fachverlag - Stuttgart - 1967.
- LEX - Coletânea da Legislação e Jurisprudência - Lex Editora S/A - São Paulo - Ano de 1967, 4º trimestre de 1975, 2º e 4º trimestre de 1976, 4º trimestre de 1977 e índice da Consolidação de 1964 a 1977.
- MELO, Ari Kardec de - Revista da Faculdade de Direito da UFSC, nº 2 Vol. 1 - Agosto de 1967 - pág. 56 - Imprensa da UFSC - Florianópolis - 1967.
- MORAES, Bernardo Ribeiro de - Doutrina e Prática do Imposto sobre Serviços - Edit. Revista dos Tribunais - SP - 1978 - 1ª Edição - 2ª Tiragem.
- NOGUEIRA, José Geraldo Ataliba - Hipótese de Incidência Tributária Edit. Revista dos Tribunais - São Paulo - 2ª Edição - 1978.
- O Novo Regulamento do IPI - 1979 - Com a nova tabela de incidência Gráfica Auri Verde Ltda. - Rio - 1979.
- ORÇAMENTO de 1979 - Estado de Santa Catarina - Lei nº 5.509 de 06 de dezembro de 1978 - I.O.E.S.C. - Florianópolis.
- ORÇAMENTO de 1980 - Estado de Santa Catarina - Lei nº 5.631 de 20 de novembro de 1979 - I.O.E.S.C. - Florianópolis.
- PHILIPPE, J.J. - La Taxe sur la Valeur Ajoutée - Éditions Berger Lavrault - Paris - 1973.

- PISATURO, Michele Mario - L'Imposta sul Valore Aggiunto - Casa Editrice Dott.-Eugenio Jovene - Nápoles - 1968.
- POPULAÇÃO DO BRASIL - IBGE - Censo Demográfico de 1980 - Dados Preliminares.
- Projeto de Reestruturação da carga tributária do IPI - Ministério da Fazenda - Diretriz 10.03 - Projeto 01 - Documento 25.01.79 - Data 21.06.79.
- RAHIF, Abrão - Imposto Único sobre Minerais - Editora Don Bosco - Goiânia - 1ª Edição - Julho de 1977.
- Revista Quatro Rodas nº 229 - Abril Cultural Industrial - SP.
- Revista Veja nº 548 de 07.03.79, nº 565 de 04.07.79, nº 567 de 18.07.79, nº 570 de 08.08.79 e nº 576 de 19.09.79.
- Revista Visão - Vol. 55 - nº 2 - 23.07.79.
- SCHREIRER, Karl Heinz - Der Weg der Hoffnung - Rosenblum Verlag - Düsseldorf - 1974.
- SISTEMA NACIONAL DE INFORMAÇÕES ECONÔMICO FISCAIS - Convênio do Rio de Janeiro de 15.12.70 - Diário Oficial da União - Suplemento de 18.02.71.
- STEUERGESETZE II - Deutscher Taschenbuch Verlag - C.H. Beck'sche Buchdruckerei, Nördlingen - 5ª Edição.
- STÜRMER, Bertram A., - Tabela do IPI, atualizada até 30.05.78 - Editora Síntese - Porto Alegre - 1978.
- TARANTINO, Jacinto R. - La Reforma Tributaria - Victor P. de Zavalia Editor, Alberti 835 - Buenos Aires - 1974.
- TEIXEIRA, Abelardo - Tabela de incidência do IPI - aprovada pelo Decreto nº 73.340 de 19.12.73 - Editora Resenha Tributária - São Paulo - 1977.
- TORANZOS, Fausto I. - Estatística - Editora Mestre Jou - São Paulo 1ª Edição - 1969.
- TOFFLER, Alvin - O Choque do Futuro - Artenova - Rio - 5ª Edição - 1973.
- TOYNBEE, Arnold J. - A Civilização Posta à Prova - Cia. Editora Nacional - São Paulo - 1963.
- UMSATZSTEUER - Gesetz zur Neufassung des Umsatzsteuergesetzes und zur Änderung anderer Gesetze vom 26 November 1979 - Bundesblatt Teil - I.
- UMSATZSTEUERGESETZ - Mehrwertsteuer - Verlagsbuchhandlung des Institutes der Wirtschaftsprüfer - GMBH - Düsseldorf - 1962.
- WALLIS, W. Allen - ROBERTS, Harry V. - Estatística - Editora Fundo de Cultura S.A. - Vol. 1 - Rio - São Paulo - Lisboa - 1964.

WATSON, Lyall - Geheimes Wissen - Das Natürliche des Übernatürlichen - S. Fischer Verlag GmbH, Frankfurt am Main, 1976.

VIEIRA, Antônio Carlos - DELLAGNELO, José Aleixo - ICM em Santa Catarina - Decreto nº 205 de 14.05.73 - G. Meyer S/A - Joinville - 1973.

ZAVARIZI, Índio Jorge - ICM e a Federação - Tese de Pós Graduação - UFSC - Florianópolis - SC - Março de 1978.